

**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA**

KATEDRA FINANCÍ

Finance

**Analýza dopadu změn vybraných položek výdajů u osobní důchodové daně na
konkrétního poplatníka**

**Analysis of the tax impact of the selected expenditure items at the personal income tax
on individual taxpayer**

Student:

Veronika Czechová

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.

Ostrava 2010

Zadání bakalářské práce

Student:

Veronika Czechová

Studijní program:

B6202 Hospodářská politika a správa

Studijní obor:

6202R010 Finance

Specializace:

00 Finance

Téma:

Analýza dopadu změn vybraných položek výdajů u osobní důchodové daně na konkrétního poplatníka
Analysis of the tax impact of the selected expenditure items at the personal income tax on individual taxpayer

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika konstrukce osobní důchodové daně
 3. Popis vývoje legislativy u daně z příjmů fyzických osob v rámci sledované oblasti
 4. Analýza dopadu vybraných položek výdajů u daně z příjmů fyzických osob na konkrétního poplatníka
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
VANČUROVÁ, A. a kol. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: VOX, 2008. 319 s. ISBN 978-86324-72-2.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2009

Datum odevzdání: 07.05.2010



Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě 9. 7. 2010

.....
Veronika Czechová

Obsah

1	Úvod	3
2	Charakteristika konstrukce osobní důchodové daně	4
2.1	Vymezení daně	4
2.1.1	Znaky a funkce daní	4
2.1.2	Klasifikace daní	5
2.1.3	Daňová soustava a daňový systém	5
2.2	Osobní důchodová daň	6
2.2.1	Daňové subjekty	7
2.2.2	Předmět daně	8
2.2.3	Základ daně	8
2.2.4	Sazba daně	12
2.2.5	Výběr daně	13
3	Popis vývoje legislativy daně z příjmů fyzických osob v rámci sledované oblasti	14
3.1	Výdaje poplatníka	14
3.1.1	Výdaje prokazované ve skutečné výši	15
3.1.2	Výdaje stanovené procentem z příjmu	16
3.2	Odpisování z hlediska daňového a účetního	17
3.2.1	Odpisování z hlediska daňového	17
3.2.2	Odpisování z účetního hlediska	17
3.3	Vymezení odpisovaného majetku	18
3.4	Zatřídění majetku do odpisové skupiny	21
3.5	Vstupní a zůstatková cena majetku	23
3.6	Metody odpisování	23
3.6.1	Rovnoměrný způsob odpisování	24
3.6.2	Zrychlený způsob odpisování	24
3.6.3	Další metody odpisování	25
3.7	Daňová úspora z odpisů	25
4	Analýza dopadu vybraných položek výdajů u daně z příjmů fyzických osob na konkrétního poplatníka	27
4.1	Vstupní předpoklady výpočtů	27
4.2	Posouzení daňové úspory z odpisů v jednotlivých letech životnosti majetku	29

4.2.1	Porovnání daňových úspor z odpisů při předpokládaném a skutečném vývoji	29
4.2.2	Porovnání daňových úspor z odpisů při použití různých typů sazeb daně.....	32
4.2.3	Posouzení daňových úspor z odpisů při změně typu sazby daně v průběhu odpisování majetku	36
4.2.4	Porovnání skutečných daňových úspor z odpisů při změně doby odpisování .	39
4.3	Posouzení celkových daňových úspor z odpisů u konkrétních poplatníků.....	41
4.3.1	Porovnání celkových daňových úspor při předpokládaném a skutečném vývoji	41
4.3.2	Porovnání celkových daňových úspor z odpisů při použití různých typů sazby daně.....	43
4.3.3	Porovnání celkových daňových úspor z odpisů při změně typu sazby daně v průběhu doby odpisování.....	44
4.3.4	Porovnání celkových skutečných daňových úspor z odpisů při změně doby odpisování.....	46
4.4	Shrnutí dosažených výsledků	47
5	Závěr.....	50
	Seznam použité literatury	52
	Seznam zkratk	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Osobní důchodová daň, reprezentována v české daňové soustavě daní z příjmů fyzických osob, je daní snižující disponibilní důchod poplatníků. Výběr této daně a jiných daní, které český daňový systém obsahuje, je významným zdrojem příjmů plynoucím do veřejných rozpočtů, ze kterých jsou následně financovány veřejné statky a služby. Svůj podíl na ročním výnosu této daně má každý daňový subjekt, kterému plyne příjem z činností podléhajících dani z příjmů fyzických osob.

Orientovat se v problematice daně z příjmů fyzických osob není jednoduché. Jedná se o rozsáhlou daňovou oblast, která každoročně doznává drobných úprav či dílčích změn. Jelikož přirozeným chováním každého poplatníka je jeho snaha o snížení jeho základu daně, a tím i výsledné daňové povinnosti, je pro poplatníka dobrá orientace v této daňové oblasti bezpochyby výhodou.

Položky daňově uznatelných výdajů lze rozčlenit na položky, které se uplatňují pouze v konkrétním roce a položky, se kterými se pracuje po více let, přičemž mezi tyto položky patří například odpisy majetku či úroky z úvěrů aj. Odpisy majetku byly z výdajových položek vybrány, protože poplatníkově rozhodnutí o pořízení majetku neovlivňuje základ daně poplatníka pouze v roce pořízení, ale s daňově uznatelnou položkou výdajů se následně pracuje po více let.

Bakalářská práce je zaměřena na vybranou položku daňově uznatelných výdajů u osobní důchodové daně, kterou jsou odpisy majetku.

Cílem této práce je analyzovat vliv vybraných změn v legislativní úpravě daně z příjmů fyzických osob na výši odpisů a výši daňové úspory z odpisů u vybraných poplatníků.

V teoretické části práce budou vymezeny základní pojmy vztahující se k daňové teorii týkající se osobních důchodových daní, následně budou konkretizovány pro daň z příjmů fyzických osob v České republice a u některých položek, důležitých pro část praktickou část, bude popsán také jejich vývoj v letech 1993 – 2009. V druhé části bude obsahem popisu daňově uznatelná položka výdajů náležící odpisům majetku. Dojde k vymezení základních pojmů této oblasti a ke sledování jejich vývoje v rámci změn závislých na platné legislativě.

V praktické části budou analyzovány změny působící, ať už přímo nebo nepřímo, na odpisy majetku a dosahovanou daňovou úsporu z odpisů, která s odpisy majetku souvisí. Bude popsán vývoj s přihlédnutím ke změnám různého charakteru a na základě tohoto srovnání budou popsány závěry.

2 Charakteristika konstrukce osobní důchodové daně

Následující kapitola popisuje teoretická východiska daní. První část je věnována popisu daní. Jsou zde vymezeny znaky daní, jejich funkce, klasifikace a daňová soustava. Druhá část této kapitoly je zaměřena na osobní důchodovou daň. V české daňové soustavě je zástupcem tohoto typu daně daň z příjmů fyzických osob. Popisované pojmy související s touto daní jsou nejprve charakterizovány obecně, následně jsou vymezeny v kontextu konkrétních podmínek daných zákonem o daních příjmů. V rozsahu potřebném pro následné uplatnění v dalších kapitolách je u některých položek sledován také vývoj v období let 1993 – 2009.

2.1 Vymezení daně

2.1.1 Znaky a funkce daní

Daní se rozumí povinná, nenávratná, neúčelová, neekvivalentní a pravidelná platba, jejíž příjem je směřován do veřejných rozpočtů. Povinností je myšleno uložení daně zákonem, daň je bez výjimky nenávratná, její účelovost pramení z toho, že není předem znám účel, na který bude použita, protože plyne do státního rozpočtu a až z něj je dále rozdělována. Její neekvivalentnost je dána tím, že neexistuje nárok na protiplnění od státu a pravidelností je chápána spojitost nejen s konkrétním zdaňovacím obdobím, ale také s povinností zaplatit daň v případě, kdy nastanou rozhodné události. Daněmi jsou například daně z příjmů, silniční daň, daň z nemovitosti, daň z přidané hodnoty a další, např. viz [10].

Často bývá daň zaměňována s poplatkem. Oproti dani není u poplatku splněn charakter neekvivalentnosti. „Poplatek je peněžním ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem,“ např. viz [4], str. 16. Poplatky mohou být například správní poplatky, soudní poplatky, místní poplatky a další, např. viz [4].

Primárně daň plní fiskální funkci, tedy zabezpečují přísun peněžních prostředků do veřejných rozpočtů. Daňové příjmy veřejných rozpočtů tvoří rozhodující část. Od této primární funkce jsou odvozené sekundární funkce. Těmi jsou funkce alokační, redistribuční a stabilizační. Alokační funkce zajišťuje, aby se peněžní prostředky dostávaly do oblastí, do kterých se z důvodů selhání tržních mechanismů nedostávají. Funkce redistribuční má za úkol přerozdělení důchodů. K tomuto přerozdělování důchodů se přistupuje proto, aby byly zmírněny rozdíly v důchodech dosahovaných jednotlivými subjekty. V praxi je tato funkce zajišťována tak, že z daní poplatníků dosahujících vyšších důchodů jsou tyto prostředky pomocí transferů přerozděleny jednotlivcům dosahujícím nízkých důchodů. Stabilizační funkce daní

má za úkol pomáhat při stabilizaci ekonomiky a zabraňovat jejím výrazným výkyvům, např. viz [1].

2.1.2 Klasifikace daní

Daně je možné roztrždit dle různých vymezených hledisek. Toto třídění do skupin přispívá ke zpřehlednění existujících daní. Každá skupina daní má jiné dopady na ekonomiku a ovlivňuje různé stránky aktivity jednotlivců, např. viz [4]. Třídění daní pak může být prováděno podle, např. viz [4]:

- objektu daně, kdy jsou daně tříděny podle veličiny, ze které se daň vybírá, a to na daně důchodové, majetkové, ze spotřeby a z hlavy,
- šíře zachycení objektu daně na syntetické, kdy zdanění upravuje pouze jeden zákon a analytické, kdy existuje zákonů více,
- subjektu daně jsou daně rozlišeny na daně jednotlivců, domácností, splitting a daně právnických osob,
- vazby na důchod poplatníka jsou daně členěny na přímé, které respektují platební schopnost poplatníka a nepřímé, které platební schopnost poplatníka nezohledňují,
- adresnosti, přičemž osobní daně respektují situaci poplatníka a daně na věc, které jsou vybírány z příčiny vlastnictví,
- veličiny se dělí na daně kapitálové, které vycházejí ze stavové veličiny a běžné, které vycházejí z tokových veličin a stanovují se za určité období,
- stupně progrese se daně člení na proporcionální, progresivní a regresivní,
- způsobu úhrady se člení na daně odvedené na základě daňového přiznání a daně sražené srážkou u zdroje,
- dopadu na tržní mechanismus na daně distorzní, které v sobě mají efekt jak důchodový tak substituční a nedistorzní, které zahrnují pouze efekt důchodový,
- klasifikace OECD,
- a další, např. viz [4].

2.1.3 Daňová soustava a daňový systém

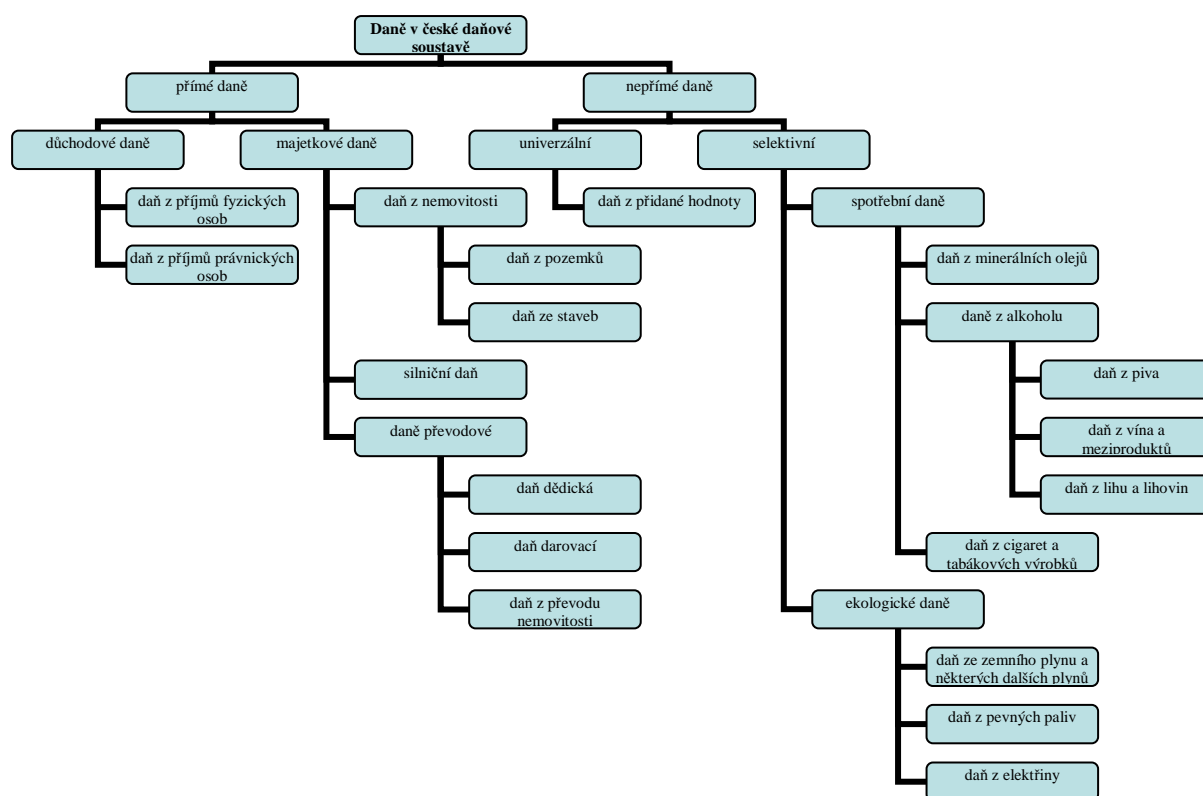
„Daňovou soustavou se rozumí souhrn daní vybíraných v určitém státě a čase. Z právního hlediska to jsou jednotlivé daně upravené v daňových zákonech. Toto daňové uspořádání ovlivňují faktory jako velikost státu a jeho územní členění, tradice způsobu výběru

daní a také závazky plynoucí ze zapojení do mezinárodních integračních procesů. Kombinace daní v daňovém systému by měla zajišťovat plnění jednotlivých funkcí daní“, např. viz [8], str. 10.

„Daňový systém je pojmem širším než daňová soustava, protože zahrnuje i systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměřování, vymáhání a kontrolu a systém nástrojů, metod a postupů, které jsou uplatňovány ve vztahu k daňovým subjektům“, např. viz [8], str. 10.

Schéma daní uplatňovaných v české daňové soustavě znázorňuje Obr. 2.1, z kterého je patrné, že v českém daňovém systému jsou uplatněny jak daně přímé, tak i nepřímé, které jsou dále členěny.

Obr. 2.1 Daně v českém daňovém systému



Zdroj: Široký, J. *Daňová teorie s praktickou aplikací, vlastní úprava*

2.2 Osobní důchodová daň

„Daně osobní jsou adresné a mají vztah ke konkrétnímu poplatníkovi tím, že zohledňují jeho platební schopnost“, např. viz [4], str. 22. „Důchodové daně jsou uvaleny na důchody poplatníka, tedy na jeho mzdu, rentu, zisk či úrok, a to plynoucí mu jak v peněžní, tak i v naturální podobě“, např. viz [8], str. 50.

Důchodová daň je daní tokovou postihující změny v příjmech poplatníka za určité zdaňovací období. Jelikož tento typ daní postihuje přírůstek za zdaňovací období, používá se pro výpočet čistý důchod, tedy hrubý důchod po odečtení výdajů na jeho dosažení, zajištění a udržení, přičemž tyto výdaje by měly být stanoveny zákonem, např. viz [8].

Osobní důchodová daň je v české daňové soustavě zastoupena daní z příjmů fyzických osob. Daň z příjmů fyzických osob je v české daňové soustavě zavedena od roku 1993, kdy po rozsáhlé daňové reformě nahradila doposud používané daně, a to daň ze mzdy, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti a daň z příjmů obyvatelstva. Právní úpravou této daně je zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, např. viz [1].

Z hlediska členění daní lze daň z příjmů fyzických osob označit jako daň přímou, jelikož vychází z příjmů daňového subjektu, univerzální, protože jsou zdaňovány veškeré příjmy, hodnotovou a běžnou.

Daň z příjmů fyzických osob je jednou z nejdůležitějších daní v českém daňovém systému, jelikož se významně podílí na příjmech plynoucích do státního rozpočtu, např. viz [8].

Při následujícím vysvětlení pojmů souvisejících s touto problematikou bude vždy nejprve uvedena definice vysvětlující konkrétní pojem obecně z pohledu osobní důchodové daně a následně bude pojem vysvětlen ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob, která v české daňové soustavě reprezentuje osobní důchodovou daň.

2.2.1 Daňové subjekty

„Obecně se pro účely výběru daní rozlišuje osoba poplatníka a plátce daně. Za poplatníka je považována osoba, která nese daňové břemeno. Mělo by platit, že výběrem daně se poplatníkovi sníží jeho disponibilní zdroje. U daní přímých je poplatník daně většinou totožný s plátcem daně. Za plátce se považuje osoba, která má ze zákona povinnost daň zaplatit, případně vybrat, zkontrolovat a odvést“, např. viz [8], str. 10.

Při klasifikaci daní dochází při rozdělení daní dle subjektu daně k rozlišení zdanění jednotlivce, domácnosti a splittingu. Zdaněním jednotlivce se rozumí situace, kdy daňový subjekt odvádí patřičnou výši daně ze svého dosaženého příjmu. Při zdanění domácností dochází k předepsání daně, ve výši součtu daní jednotlivých členů domácnosti, pouze jednomu z členů domácnosti. Při splittingu jsou příjmy sečteny a rozděleny v závislosti na počtu osob v domácnosti, přičemž splitting může být částečný nebo úplný, např. viz [1]. V případě daně z příjmů fyzických osob je poplatníkem fyzická osoba. Fyzické osoby jsou

dále členěny dle zákona o daních z příjmů na daňové rezidenty a nerezidenty. Daňoví rezidenti, tedy osoby mající bydliště na území České republiky nebo osoby obvykle se zde zdržující, pak zde zdaňují veškeré své příjmy. Oproti tomu daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí jim ze zdrojů na území České republiky, např. viz ZDP, § 2

2.2.2 Předmět daně

„Objekt daně je veličinou, ze které se daň vybírá,“ viz např. [10], str. 13. Předmětem daně je pak jednoznačné a úplné určení objektu daně zákonem, kterým je daňovému subjektu určena povinnost daň vyčíslit a odvést. Zákon také stanovuje negativní vymezení předmětu daně, tedy na co se daný zákon nevztahuje, např. viz [10].

Předmětem této daně z příjmů fyzických osob je tedy poplatníkův důchod. Dle zákona o daních z příjmů dochází podle činností, ze kterých poplatníkovi plyne příjem, ke členění na:

- příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků,
- příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z pronájmu,
- ostatní příjmy, např. viz ZDP, § 3.

Z předmětu daně z příjmů fyzických osob jsou vyňaty příjmy z rozšíření nebo zúžení společného jmění manželů, příjmy z vypořádání společného jmění manželů, příjmy au-pair a jiné další, např. viz ZDP.

Osvobozené od daně jsou části předmětu daně, ze kterých se daň nevybírá, tato část se nesmí objevit v základu daně a není k ní přípustné uplatnění jakýchkoliv výdajů. Osvobození od daně existuje několik typů, a to osvobození úplné, částečné nebo podmíněné, např. viz [10].

„V případě daně z příjmů fyzických osob lze osvobození rozdělit do několika skupin, a to osvobození sociálních příjmů (transferů), náhrady škody a pojistných plnění, příjmů z prodeje některého majetku, některých výher a příjmů souvisejících se státní politikou bydlení“, např. viz. [10], str. 109.

2.2.3 Základ daně

V obecném pojetí se základem daně rozumí předmět daně, který byl upraven dle zákonem daných pravidel. Takovýto základ daně může být jak v peněžních, tak naturálních jednotkách.

Jelikož je daň z příjmů fyzických osob daní hodnotovou, proto se základ daně uvádí v peněžních jednotkách, a to jako rozdíl mezi příjmy a výdaji poplatníka dosaženými za zdaňovací období, které je v tomto případě kalendářní rok. Rozsah v jakém je možné výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu uplatnit se liší v závislosti na druhu dosahovaného příjmu. V závislosti na rozdílném rozsahu uplatňovaných výdajů dochází k odlišnostem v hodnotách, které mohou tyto dílčí základy nabývat.

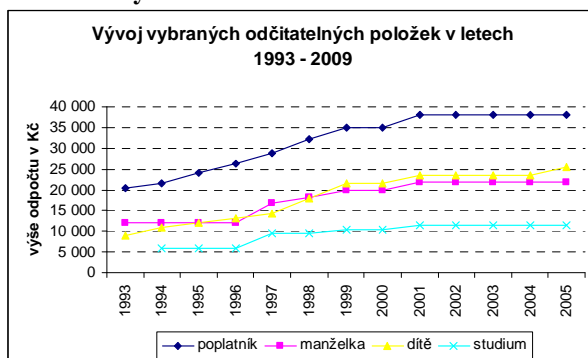
Příjmy ze závislé činnosti není možné snižovat o žádné výdaje, čímž je dosaženo vždy kladného popřípadě nulového dílčího základu daně. Má-li poplatník příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, může k nim uplatňovat výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Takto zjištěný dílčí základ daně může nabývat kladných, nulových nebo záporných hodnot. Plynou-li poplatníkovi příjmy z kapitálového majetku, nelze k tomuto druhu příjmů uplatňovat žádné výdaje. Nemožnost uplatnit výdaje vede k možnosti dosažení pouze kladného nebo nulového dílčího základu daně. U příjmů z pronájmu je možné příjmy snížit o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Po uplatnění těchto výdajů je pak možné dosáhnout kladné, záporné nebo nulové hodnoty dílčího základu daně. Pokud se jedná o ostatní příjmy, je zákonem o daních z příjmů dána možnost k těmto příjmům uplatnit pouze výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, což znamená, že tento dílčí základ daně může být pouze nulový nebo větší než nula. Záporných hodnot není možné dosáhnout, protože výdaj lze uplatnit pouze do výše konkrétního příjmu, např. viz ZDP.

Je-li u příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti nebo příjmů z pronájmu dosaženo záporné hodnoty dílčího základu daně, tedy ztráty, lze tuto ztrátu odečíst od součtu dílčích základů daně z příjmů z činností dle §§ 7 – 10 zákona o daních z příjmů, pokud je u nich dosaženo kladného základu daně. Případnou ztrátu není možné kompenzovat vůči příjmům ze závislé činnosti a funkčních požitků. Jestliže součet dílčích základů daně z příjmů z činností dle §§ 7 - 10 je záporný, je výše této ztráty zaznamenána pouze evidenčně, aby mohla být v této výši později použita jako odpočet od základu daně. Tedy v případě, že je takto dosaženo záporného součtu dílčích základů daně, pak se postupuje jako by základ daně byl nulový.

Celkový základ daně se pak stanoví jako suma dílčích základů daně, a to dílčích základů daně z příjmů dle §§ 6 – 10 zákona o daních z příjmů. Takto zjištěný základ daně, který nabývá hodnot nulových nebo větších než nula, se sníží o položky od základu daně odčitatelné, kterými jsou nezdánitelné části základu daně dle § 15 zákona o daních z příjmů a položky odčitatelné od základu daně dle § 34 zákona o daních z příjmů.

Nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně jsou položkami nepřímými snižujícími daňovou povinnost poplatníka. Nezdanitelné části základu daně se v období let 1993 – 2005 řadí standardní položky, a to nezdanitelná část základu daně na poplatníka, manželku (manžela), dítě, studenta a položky zohledňující invaliditu poplatníka. Mezi nestandardní položky, tedy položky závislé na skutečných výdajích, se řadí hodnota poskytnutých darů, pokud splňují zákonem stanovené podmínky, příspěvek na penzijní a životní pojištění a další, např. viz [10]. Rostoucí trend výše standardních položek je patrný z Obr. 2.2 do roku 2001, od roku 2002 zůstávají tyto položky v konstantní výši. V roce 2006 dochází k transformaci standardních nezdanitelných částí základu daně na položky slevy na dani.

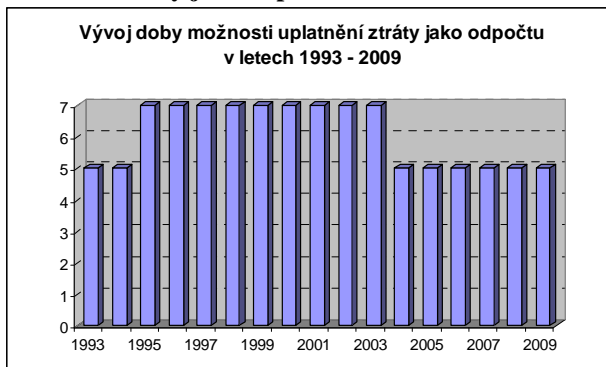
Obr. 2.2 Vývoj vybraných nezdanitelných částí základu daně v letech 1993 - 2005



Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní úprava

Významnou položkou odčitatelnou od základu daně podle § 34 zákona o daních z příjmů je položka ztráty, kterou si poplatník může odečíst v následujících zdaňovacích obdobích, kdy dosahuje kladného základu daně. Vývoj počtu let, v rámci kterých lze ztrátu od základu daně odečíst, ilustruje Obr. 2.3. V období let 1993 – 1994 a od roku 2004 je lhůta pro uplatnění ztráty maximálně pět let, v období let 1995 – 2003 byla tato lhůta sedmiletá.

Obr. 2.3 Vývoj doby uplatnitelnosti ztráty jako odpočtu od základu daně v letech 1993 - 2009



Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní úprava

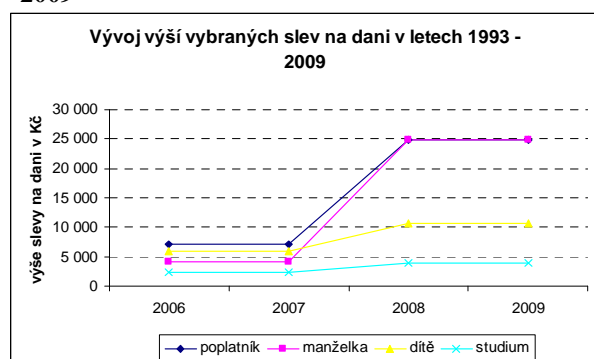
Další položkou, kterou bylo možné od základu daně poplatníka odečíst je reinvestiční odpočet. V letech 1993 – 2004, kdy bylo možné tento odpočet uplatnit, byl reinvestiční odpočet způsobem, jakým ZDP podporoval některé druhy investic. Od roku 2005 byl reinvestiční odpočet zrušen a došlo k jeho částečné kompenzaci formou zvýšení odpisu v prvním roce odpisování majetku. Reinvestiční odpočet byl uplatňován v procentuální výši dle druhu majetku nad rámec vstupní ceny, do jejíž výše je majetek odpisován. Při zvýšeném odpisu v prvním roce dochází pouze k navýšení výše odpisu v prvním roce odpisování, následné odpisování již probíhá standardně a majetek je odepsán do výše vstupní ceny.

Po odečtení odpočtů od základu daně je získán upravený základ daně. Tento upravený základ daně je následně zaokrouhlen na celé stokoruny dolů a vynásoben sazbou daně, např. viz [11].

Kromě položek přímo snižujících základ daně poplatníka jsou uplatňovány také položky snižující až vypočtenou daňovou povinnost poplatníka. Položkami snižujícími daňovou povinnost poplatníka přímo jsou položky slev na dani. Do roku 2005 bylo možné uplatnění slev na dani pouze v případě zaměstnávání zaměstnanců se sníženou pracovní schopností nebo při poskytnutí investiční pobídky. Od roku 2006, kdy došlo k transformaci některých nezdanitelných částí základu daně na slevy na dani, je možné využití slev na dani na poplatníka, manželku (manžela), dítě, studium a další.

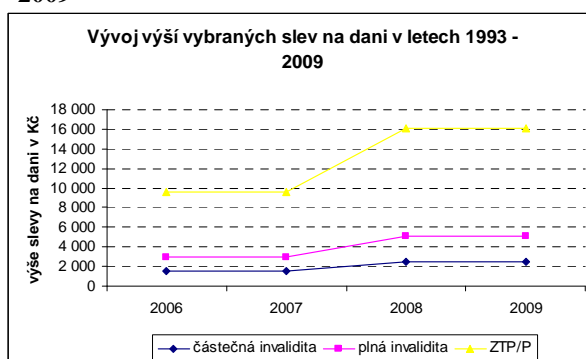
Vývoj výší vybraných slev na dani uvádí Obr. 2.4 a Obr. 2.5, z nichž je zřejmé, že v roce 2008 dochází k markantnímu navýšení těchto vybraných položek slev na dani.

Obr. 2.4 Vývoj vybraných slev na dani v letech 2006 - 2009



Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní úprava

Obr. 2.5 Vývoj vybraných slev na dani v letech 2006 - 2009



Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní úprava

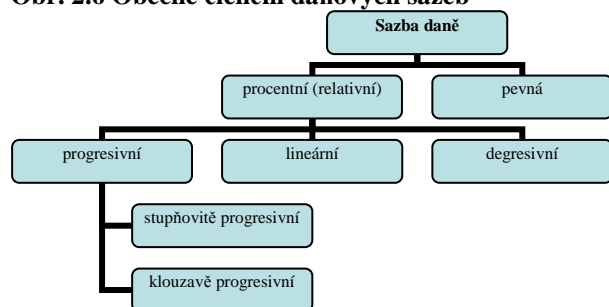
Daň po slevách pak tvoří částku výsledné daňové povinnosti poplatníka, kterou je poplatník povinen odvést správci daně.

2.2.4 Sazba daně

Sazba daně může být zákonem stanovena jako pevná nebo procentuální. Pevná sazba daně je uváděna v závislosti na měrných jednotkách, ve kterých je uváděn základ daně. Procentuální sazba daně se používá tam, kde je základ daně vyjádřen v peněžních jednotkách. Procentuální sazby daně je možné dále členit na lineární, progresivní a regresivní sazby daně. Lineární sazba daně je taková sazba daně, při které rovnoměrně s růstem základu daně roste také daň. V případě progresivní sazby daně roste s růstem základu daně daň rychleji. U progresivní sazby daně je rozlišována klouzavě progresivní sazba daně a stupňovitě progresivní sazba daně. U regresivní sazby daně dochází, s rostoucí výší základu daně, k nižšímu růstu daně, např. viz [10].

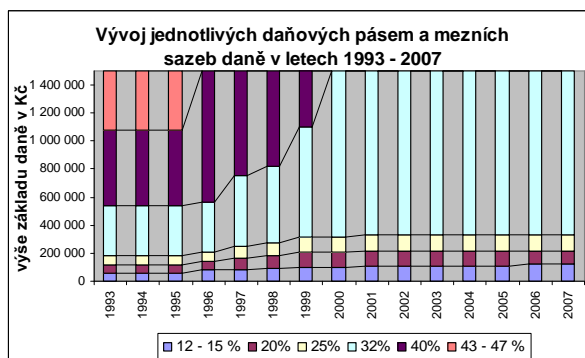
Dle dalších členění je možné rozdělit sazbu daně na jednotnou, která je ve stejné hodnotě pro každý předmět daně, na který se tato sazba daně vztahuje a diferencovanou sazbu daně, jejíž výše se v závislosti na konkrétním předmětu daně, popřípadě konkrétním daňovém subjektu, liší, např. viz [10].

Obr. 2.6 Obecné členění daňových sazeb



Zdroj: Vančurová, A., Láchová, L., str. 18. Daňový systém ČR 2006, vlastní úprava

Obr. 2.7 Vývoj jednotlivých daňových pásem a mezních sazeb daně v letech 1993 - 2007



Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní úprava

Jelikož daň z příjmů fyzických osob je daní hodnotovou, tedy mající základ daně vyjádřen v peněžních jednotkách, pak je pro stanovení výše daňové povinnosti používána procentuální sazba daně. V českém daňovém systému byla v letech 1993 – 2007 uplatňována pro výpočet daně z příjmů fyzických osob klouzavě progresivní sazba daně. Od roku 2007 jsou příjmy fyzických osob zdaňovány lineární sazbou daně ve výši 15 %. Přehled šíří daňových pásem a výší mezních sazeb daně uplatňovaných v letech 1993 až 2006 dokládá Obr. 2.7, z něhož je patrné, že postupem času docházelo k rozšiřování daňových pásem, ke změnám ve výších mezních sazeb daně a také k redukci počtu daňových pásem. V roce 1993

byla sazba daně rozčleněna do šesti daňových pásem, v roce 1996 došlo k redukci na pět a od roku 2000 existovala již jen čtyři daňová pásma.

2.2.5 Výběr daně

Daň z příjmů fyzických osob je vybírána na základě poplatníkem podaného daňového přiznání. Jelikož daň z příjmů fyzických osob je daní běžnou, proto se podává daňové přiznání po skončení zdaňovacího období, kterým je u této daně kalendářní rok, např. viz ZDP.

Pokud vznikne poplatníkovi daňová povinnost, je povinen podat daňové přiznání. Daňové přiznání má poplatník povinnosti podat také, pokud jej k tomu správce daně vyzve. Daňové přiznání se podává na tiskopise, vydávaném ministerstvem financí, a to nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Výjimku tvoří poplatníci, kteří mají povinnost provést audit a poplatníci, kteří využívají služeb daňového poradce. Tito poplatníci podávají daňové přiznání nejpozději do konce šestého měsíce po uplynutí zdaňovacího období. Ve lhůtě pro podání daňového přiznání je vyměřená daň také splatná, např. viz ZDP.

Z průběhu zdaňovacího období může vznikat poplatníkovi povinnosti platit zálohy na daň z příjmů. Tyto zálohy jsou platbami na dosud nevyměřenou daňovou povinnost poplatníka a vyčísľují se z poslední známé daňové povinnosti poplatníka. Pokud poplatníkova poslední známá daňová povinnost nebyla vyšší než 30 000 Kč, pak nemusí platit zálohy na daň z příjmů. V případě, že se poplatníkova poslední známá daňová povinnost pohybovala v intervalu 30 000 – 150 000 Kč, pak je povinen zaplatit dvě zálohy ve výši 40 % jeho poslední známé daňové povinnosti, a to k 15. 6. a 15. 12. Je-li poslední známá daňová povinnost poplatníka vyšší než 150 000 Kč, pak tomuto poplatníkovi vzniká povinnost zaplatit čtyři zálohy ve výši ¼ jeho poslední známé daňové povinnosti, a to k 15. 3., 15. 6., 15. 9. a 15. 12, např. viz ZDP.

Přirozeným způsobem chování je snaha poplatníka o minimalizaci své daňové povinnosti dostupnými legálními způsoby. Optimalizací daňové povinnosti poplatníka je myšleno využívání všech alternativ vedoucích ke snížení základu daně, a to například uplatňováním odpočtů, nezdanitelných částí základu daně, slev na dani, v neposlední řadě také vhodná odpisová politika poplatníka a jiné. Toto vše však musí být činěno v souladu s platnou legislativou, v opačném případě by bylo možné kvalifikovat takovéto chování poplatníka jako daňový únik, např. viz [10].

3 Popis vývoje legislativy daně z příjmů fyzických osob v rámci sledované oblasti

Třetí kapitola je věnována vybrané výdajové položce osobní důchodové daně. Nejprve budou popsány výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu. Jelikož poplatníci mají možnost své výdaje uplatnit ve skutečné výši nebo procentem z příjmů, budou tyto možnosti podrobněji vysvětleny. Následně bude obsahem popisu vybraná daňově uznatelná výdajová položka, kterou jsou odpisy majetku.

Odpisy majetku byly ze všech výdajových položek vybrány záměrně, jelikož se jedná o položku výdajů, která svým působením dokáže významně ovlivnit základ daně poplatníka a tím i jeho daňovou povinnost. U odpisů majetku je nutné rozdělit pojetí odpisů z hlediska účetního a daňového. Při vymezení pojmů souvisejících s daňovým odpisováním bude blíže vymezen hmotný a nehmotný majetek a majetek vyloučený z odpisování. Blíže vymezeny budou také subjekty odpisování, zařazení majetku do odpisové skupiny a s odpisovou skupinou související doba odpisování. Podrobně bude rozebrána rovnoměrná a zrychlená metoda odpisování. Jako pojem úzce spjatý s odpisováním majetku, bude také vymezen tzv. reinvestiční odpočet. U všech výše uvedených pojmů vychází vymezení z legislativy platné v roce 1993 a následně je doplněno o vývoj těchto pojmů v letech 1993 – 2009, dle platných podmínek daných zákonem o daních z příjmů.

3.1 Výdaje poplatníka

Daňovými výdaji jsou myšleny výdaje, které byly prokazatelným způsobem vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu poplatníka. Tyto výdaje musí splňovat podmínky, že musí být zaznamenány v souladu s účetními předpisy a musí mít spojitost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelného příjmu. V úvahu je také nutno brát zda uznání výdaje jako daňového nebrání nebo neomezuje výši uznání nějaký právní předpis. § 24 zákona o daních z příjmů vyjmenovává konkrétní příklady výdajů, u kterých se má za to, že podmínky pro jejich daňovou uznatelnost jsou splněny, např. viz [1]. Takovými výdaji jsou kupříkladu:

- odpisy hmotného majetku,
- zůstatková cena hmotného majetku,
- zůstatková cena hmotného majetku vyřazeného v důsledku vzniku škody na tomto majetku, ale jen do výše náhrady škody od pojišťovny,
- příspěvky právnickým osobám pokud členství je nutné k výkonu předmětu podnikání,

- výdaje na provoz zařízení sloužícího k ochraně životního prostředí,
- nájemné po splnění zákonem stanovených podmínek,
- daň z převodu nemovitosti,
- rezervy a opravné položky,
- výdaje spojené s pracovní cestou, a to do výše udané zvláštním předpisem,
- výdaje za vzniklé škody,
- výdaje na zabezpečení požární ochrany,
- a další, např. viz ZDP, § 24.

Kompletní výčet položek výdajů, které jsou zákonem o daních z příjmů uznané jako daňové a zpřesňující podmínky jejich uznatelnosti jsou uvedeny v § 24 zákona o daních z příjmů, přičemž § 25 zákona o daních z příjmů vyjmenovává případy, kdy daňová uznatelnost není možná.

3.1.1 Výdaje prokazované ve skutečné výši

„V případě, že poplatník dosahuje příjmy dle §§ 7 – 10 zákona o daních z příjmů, je povinen u těchto typů příjmů si výdaje sám evidovat, zjistit základ daně a daň vyčíslit. Z toho vyplývá, že sám poplatník si také musí uplatnit všechny položky snižující ať přímo nebo nepřímo jeho daňovou povinnost, aby mohl získat daňové úspory plynoucí z těchto položek. Poplatník si při stanovení základu daně může příjmy snížit o výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Za tímto účelem vede buď účetnictví, nebo daňovou evidenci, dříve podvojně účetnictví a jednoduché účetnictví“, např. viz [10], str. 141 – 142.

Poplatníci vedoucí **účetnictví** používají výsledek hospodaření, tedy rozdíl mezi výnosy a náklady, jako podklad pro stanovení výše daně z příjmů. Z výsledku hospodaření je získán základ daně po přičtení nebo odečtení nákladů a výnosů uplatněných nad rámec daňových předpisů. K výsledku hospodaření je nutné připočítat například cestovné nad limit, náklady na reprezentaci, kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (v případě záporné částky se tato částka odčítá), tvorbu rezerv jiných než tvořených ze zákona a další. Odečítají se pak položky výnosů zdaněných srážkou u zdroje a výnosy od daně osvobozené, např. viz [6].

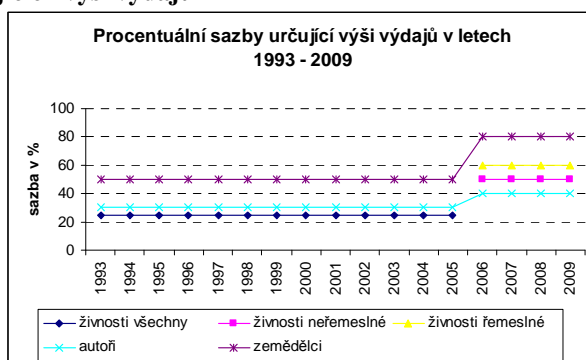
Do roku 2003 mohli poplatníci účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví, které upravoval zákon o účetnictví. Od roku 2004 byla soustava jednoduchého účetnictví zrušena a nahrazena daňovou evidencí, která je upravena zákonem o daních z příjmů. V rámci daňové evidence evidují údaje o příjmech a výdajích, které jsou členěny způsobem, aby z nich bylo

možné vyčíslit základ daně, dále pak údaje o majetku a závazcích. Daňovými příjmy, tedy příjmy zahrnovanými do základu daně, jsou příjmy z podnikatelské činnosti. Nedaňovými příjmy se rozumí příjmy z podnikatelské činnosti, které již zdaněny byly nebo dani nepodléhají. Daňové výdaje, jsou výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu. Tyto výdaje snižují základ daně. Mezi daňové výdaje patří například výdaje na nákup materiálu, drobného hmotného a nehmotného majetku, nehmotného majetku, mzdové výdaje a další. Nedaňové výdaje, jsou výdaje, které dle zákona o daních z příjmů nemohou snižovat základ daně. Mezi tyto výdaje lze zařadit kupříkladu výdaje na nákup hmotného majetku, osobní spotřebu podnikatele, platby daně z příjmů a jiné. Na konci zdaňovacího období je pak nutné vykázané příjmy a výdaje upravit dle ZDP pro vyčíslení základu daně, tedy provést uzávěrkovou úpravu příjmů a výdajů. Daňové výdaje se zvyšují například o zřizovací výdaje, daňové odpisy hmotného majetku, zůstatkovou cenu vyřazeného majetku a další. Při uzávěrkové úpravě jsou navyšovány daňové příjmy o položky aktivace hmotného majetku, čerpání zákonných rezerv, započtených pohledávek a jiné, např. viz [2].

3.1.2 Výdaje stanovené procentem z příjmu

Zákon o daních z příjmů dává poplatníkovi možnost nevykazovat daňové výdaje ve skutečně prokázané výši, ale stanovit výdaje procentem z příjmů. Takto stanovit výdaje má možnost poplatník mající příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a příjmy z pronájmu.

Obr. 3.1 Vývoj sazeb určujících výši výdajů



Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní úprava

Vývoj procentuálních sazeb určujících výši výdajů, dle jednotlivých skupin činností, z nichž poplatníci dosahují příjmy, ilustruje Obr. 3.1. Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, tedy s příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů, mají procentuální sazby určující výši výdajů v letech 1993 – 2005 rozděleny do tří skupin, od roku 2006 pak do čtyř. Pro poplatníky s příjmy ze zemědělské výroby a lesního a vodního hospodářství byla v roce

2006 zvýšena z původních 50 % na 80 %. Do roku 2005 byla stanovena jednotná procentuální částka pro poplatníka s příjmy ze živností ve výši 25 %. Od roku 2006 dochází k rozdělení živností na živnosti neřemeslné, u nichž byla částka zvýšena od 25 p. b., a živnosti řemeslné, u nichž došlo ve zvýšení částky na 60 %. U ostatních poplatníků byla do roku 2005 využívána částka 30 %, která byla od roku 2006 zvýšena na 40 %.

Pokud se jedná o poplatníky vykazující příjmy z pronájmu, tedy příjmy dle § 9 zákona o daních z příjmů, pak ke změně ve výši procentuální částky, kterou mohou jako výdaje uplatnit, dochází v roce 2005, kdy byla částka navýšena o 10 p. b., a to z 20 % na 30 %.

3.2 Odpisování z hlediska daňového a účetního

3.2.1 Odpisování z hlediska daňového

O odpisech daňových je možno hovořit v případě, že vypočtený odpis odpovídá podmínkám daným zákonem o daních z příjmů. „Odpisování je postupné zahrnování vymezeného hmotného a nehmotného majetku do daňově uznatelných výdajů důchodových daní, tedy odpisy jsou výdaje na zajištění zdanitelného příjmu, které vyjadřují postupné snižování hodnoty aktiv“, např. viz [8], str. 294. Uplatnění odpisů jako daňově uznatelného výdaje je pro poplatníka možnost, nikoliv povinnost.

V roce 1994 se v zákoně o daních z příjmů, konkrétně v části věnované odpisům majetku, objevuje možnost přerušení odpisování. Zákon ustanovuje, že poplatník není povinen uplatnit daňové odpisy. Odpisování může kdykoliv přerušit a následně začít znovu odpisovat, jako by přerušeno nebylo. Je však nutné při znovuzahájení odpisování zachovat způsob odpisování, který byl uplatňován před přerušením. V době přerušení odpisování nesmí poplatník uplatňovat výdaje paušální částkou. V případě, že poplatník vykazuje výdaje paušální částkou, odpisy se zaznamenávají pouze evidenčně. Toto ustanovení zůstává v zákoně o daních z příjmů zachováno od roku 1994 po zbytek sledovaného období, např. viz ZDP.

3.2.2 Odpisování z účetního hlediska

Dlouhodobý majetek je majetek, který se nespotřebovává jednorázově, ale dochází k jeho postupnému opotřebení. Takovéto opotřebení může být dvojího druhu, a to fyzické či morální. Fyzickým opotřebením majetku se rozumí opotřebení majetku jeho skutečným používáním. Morální opotřebení způsobuje technické zastarání nebo nemodernost majetku. Toto opotřebení majetku je vyjádřeno formou odpisu, tedy nákladu, do kterého se postupně přenáší hodnota majetku, např. viz [6]. Z hlediska účetního je odpisování majetku povinné.

Poplatník vedoucí účetnictví sestavuje odpisový plán, který obsahuje všechny potřebné informace týkající se majetku. Vytvořený odpisový plán slouží jako účetní doklad pro zaúčtování odpisů. Postup, který poplatník zvolil pro odpisování je zaznamenán ve vnitřní směrnici, odpisovém plánu a také na jednotlivých inventárních kartách majetku. V případě, že se poplatník rozhodne odpisovat majetek, který by odpisován být nemusel, pak se výše účetních odpisů stává daňovým výdajem, tedy daňovým odpisem. Jedná se hlavně o majetek, který sice má provozně-technické vlastnosti delší než jeden rok, ale vstupní cena nedosahuje hranice dané zákonem o daních z příjmů, tedy jedná-li se o tzv. drobný majetek. U každého odpisovaného majetku se stanoví roční odpisová sazba. Tato sazba by měla odpovídat podmínkám, ve kterých je majetek používán tak, aby odrážela skutečné opotřebení konkrétního majetku, např. viz [6].

3.3 Vymezení odpisovaného majetku

Zákon o daních z příjmů stanovuje, který majetek je možné odpisovat. V následující části bude vždy nejprve definován odpisovaný majetek v rozsahu platném pro rok 1993. Postupně bude doplňován o výrazné změny, které v pozdějších letech proběhly. Přehled vývoje hodnotových hranic majetku bude popsán samostatně, přesto se v některých případech u definic majetku mohou tyto částky objevit.

Za **hmotný majetek** jsou dle zákona o daních z příjmů, platného v roce 1993, považovány samostatné movité věci, popřípadě jejich soubory s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou vyšší než 10 000 Kč. Dále pak budovy a stavby, pěstitelské porosty s dobou plodnosti delší než tři roky, základní stádo, tažná zvířata, plemenní a dostihoví koně a jiný majetek. V roce 1994 dochází ke zpřesnění definice hmotného majetku a v zákoně se objevuje, že za hmotný majetek se nepovažují zásoby. V roce 1996 se v zákoně o daních z příjmů objevuje přesnější specifikace pěstitelských celků trvalých porostů. Jedná se o ovocné stromy, keře, chmelnice a vinice, např. viz ZDP.

K rozsáhlejším změnám dochází v roce 1998, kdy byl dosavadně platný výčet pozměněn. Některé původní položky byly zachovány, jiné rozděleny a některé nově doplněny. Od tohoto roku tedy byly za hmotný majetek považovány:

- samostatné movité věci a jejich soubory se vstupní cenou vyšší než 20 000 Kč a provozně technickými vlastnostmi delšími než jeden rok,
- budovy, domy a byty nebo byty vymezené jako samostatné jednotky,
- stavby (3 výjimky),

- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,
- základní stáda a tažná zvířata,
- jiný majetek, např. viz ZDP, § 26.

Počínaje rokem 2001 byly z vymezení hmotného majetku u položky staveb vyčleněny jako výjimka drobné stavby na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 metrů. V roce 2004 byla zavedena maximální výše vstupní ceny pro osobní automobily kategorie M1, s výjimkou automobilů využívaných provozovatelem silniční motorové dopravy, taxislužby a u některých druhů sanitních a pohřebních vozidel, ve výši 900 000 Kč. Maximální výše vstupní ceny pro osobní automobily kategorie M1 byla v roce 2005 navýšena na 1 500 000 Kč. Od roku 2008 není maximální výše vstupní ceny limitována.

Podle zákona o daních z příjmů platného pro rok 1993 se **nehmotným majetkem** rozumí předměty průmyslového vlastnictví, projekty a programové vybavení nebo jiné hospodářsky využitelné znalosti. Doba použitelnosti nehmotného majetku pak musí být delší než jeden rok a je kladen požadavek na vstupní cenu v minimální výši 20 000 Kč. V případě zřizovacích výdajů je rovněž minimální pořizovací cena stanovena ve výši 20 000 Kč.

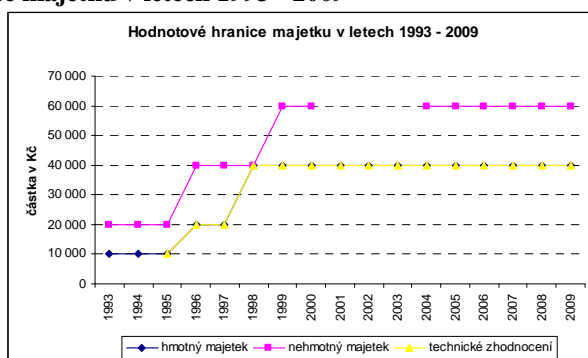
Za nehmotný majetek se od roku 1998 nepovažují výsledky výzkumu a vývoje. Vymezení zbývajících majetku je platné z následujících let, pouze byly doplněny podmínky, pro uznání majetku jako nehmotného. Tyto podmínky jsou, že majetek byl pořízen úplatně nebo vytvořen vlastní činností za účelem dalšího obchodování či byl nabyt vkladem společníka, děděním popřípadě darováním.

Od roku 2001 zákon o daních z příjmů neobsahuje vymezení nehmotného majetku, proto po dobu absence tohoto ustanovení je pro stanovení odpisů nehmotného majetku, jako daňově uznatelného výdaje, využíváno vymezení dané zákonem o účetnictví. Za těchto okolností se výše účetního odpisu používá pro stanovení výše daňově uznatelného výdaje. Je ovšem nutné brát v úvahu, že se liší pojetí nehmotného majetku pro poplatníky vedoucí účetnictví a pro poplatníky vedoucí daňovou evidenci. Položka nehmotného majetku se do zákona o daních z příjmů vrací od počátku roku 2004.

Během sledovaných let dochází k navyšování **hodnotové hranice pro uznání majetku** jak u hmotného, tak u nehmotného majetku, ale také u technického zhodnocení, jak dokládá Obr. 3.2. V roce 1993 je hodnotová hranice vstupní ceny hmotného majetku ve výši 10 000 Kč, od roku 1996 dochází k navýšení této hranice na 20 000 Kč. Od roku 1998 do

konce sledovaného období pak hranice vstupní ceny majetku tvoří částka 40 000 Kč. U nehmotného majetku je od roku 1993 stanovena hodnotová hranice na částku 20 000 Kč, která je od roku 1996 navýšena na 40 000 Kč, k dalšímu navýšení dochází v roce 1999, a to na částku 60 000 Kč. Od roku 2001 zákon o daních z příjmů položku nehmotného majetku neobsahuje, tudíž v těchto letech není zaznamenána ani existence hodnotové hranice vstupní ceny. Položka nehmotného majetku je do zákona o daních z příjmů vrácena od počátku roku 2004 a hodnotová hranice pak až do konce sledovaného období činí 60 000 Kč. Hodnotová hranice vstupní ceny technického zhodnocení je zaznamenána od roku 1995 a sleduje průběh vývoje hodnotové hranice vstupní ceny hmotného majetku.

Obr. 3.2 Hodnotové hranice majetku v letech 1993 - 2009



Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní úprava

Některé druhy majetku jsou pro svou povahu vyloučeny z odpisování. To znamená, že u těchto vymezených druhů majetku nedochází k postupnému přenášení hodnoty vstupní ceny do daňově uznatelných výdajů. Tento majetek je definován § 27 zákona o daních z příjmů. Majetkem vyloučeným z odpisování je majetek:

- bezúplatně převedený majetek na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí za podmínky, že výdaje související s pořízením nepřevyší částku 10 000 Kč,
- pěstitelské celky trvalých porostů, jež nedosáhly plodonosného stáří,
- hydromeliorace,
- hrazení a úpravy bystřin a lesnicko-technické meliorace,
- umělecká díla, která nejsou součástí staveb, dále pak muzejní a galerijní předměty popřípadě sbírky takovýchto předmětů,
- movité a nemovité kulturní památky,
- povrchové a podzemní vody, lesy, ložiska nerostných surovin a nerosty, jeskyně, měřičské značky, signály a jiná zařízení vybraných geodetických bodů a tiskové

podklady státních mapových děl (tato položka byla s účinností od roku 2001 odstraněna),

- bezúplatně převzatý hmotný majetek,
- nehmotný majetek bezúplatně pořízený a vložený společníkem do základního jmění (tato položka byla s účinností od roku 2001 odstraněna), např. viz ZDP, § 27.

Od roku 1995 jsou z odpisování vyloučeny inventarizační přebytky hmotného a nehmotného majetku. V roce 1996 je vyloučena možnost odpisovat hmotný majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku. Avšak je-li uzavřena smlouva o výpůjčce s věřitelem, může v odpisování po dobu trvání zajištění pokračovat původní vlastník. V roce 2001 byla z majetku vyloučeného z odpisování odstraněna položka nehmotného majetku bezúplatně pořízeného a vloženého společníkem do základního jmění a položka pro povrchové a podzemní vody, lesy, ložiska nerostných surovin a nerosty, jeskyně, měřičské značky, signály a jiná zařízení vybraných geodetických bodů a tiskové podklady státních mapových děl. Tyto položky byly z odpisování vyloučeny v období let 1993 – 2000.

3.4 Zatřídění majetku do odpisové skupiny

Výpočet odpisů jak rovnoměrnou metodou, tak zrychlenou metodou vychází ze zatřídění majetku do odpisové skupiny. Zatřídění se provádí dle Standardní klasifikace produkce vydávané Českým statistickým úřadem od roku 1993. Tato Standardní klasifikace produkce tvoří vždy nedílnou součást ZDP, je jeho přílohou. V roce 1997 byla Standardní klasifikace produkce rozšířena o část SKP – Výkony a SKP – Agroen, od 1998 přibyla ještě část třetí, a to SKP – Prum, např. viz [1]. Od roku 2004 je majetek náležící do částečně do 3. odpisové skupiny, dále pak do 4., 5. a 6. odpisové skupiny tříděn dle Klasifikace stavebních děl CZ – CC. Zatřídění do odpisové skupiny se provádí v roce pořízení majetku a po celou dobu odpisování je toto rozhodnutí neměnné. Toto zatřídění je rozhodující pro určení doby, po kterou bude majetek odpisován. Zákon o daních z příjmů řeší také situaci, kdy majetek nelze zařadit do některé z odpisových skupin. V letech 1993 – 2003 se nemožnost zatřídění majetku do konkrétní odpisové skupiny řeší následovně. Pokud nastane situace, že majetek není možné zařadit do odpisové skupiny, pak se majetek zařadí do druhé odpisové skupiny a je odpisován podle pravidel platících pro tuto odpisovou skupinu. Od roku 2004 je, v případě nemožnosti zařadit některý majetek dle Klasifikace stavebních děl, povinnost zařadit takovýto majetek do páté odpisové skupiny. Pro ostatní nezařaditelný majetek dle Standardní klasifikace produkce se použije zařazení do druhé odpisové skupiny, např. viz ZDP.

Zařazením do konkrétní odpisové skupiny podle typu majetku je majetku přiřazena doba odpisování. Dobou odpisování se rozumí zákonem stanovená doba, po kterou je postupně přenášena vstupní cena majetku do daňově uznatelných nákladů. Ve sledovaném období se počet odpisových skupin pohyboval mezi 5 až 7.

Tab. 3.1 Vývoj doby odpisování u jednotlivých odpisových skupin v letech 1993 - 2009

Rok \ odpisová skupina	1.	1a.	2.	3.	4.	5.	6.
1993	4	x	8	15	30	50	x
1994	4	x	8	15	30	50	x
1995	4	x	8	15	30	45	x
1996	4	x	8	15	30	45	x
1997	4	x	8	15	30	45	x
1998	4	x	8	15	30	45	x
1999	4	x	6	12	20	30	x
2000	4	x	6	12	20	30	x
2001	4	x	6	12	20	30	x
2002	4	x	6	12	20	30	x
2003	4	x	6	12	20	30	x
2004	4	x	6	12	20	30	50
2005	3	4	5	10	20	30	50
2006	3	4	5	10	20	30	50
2007	3	4	5	10	20	30	50
2008	3	x	5	10	20	30	50
2009	3	x	5	10	20	30	50

Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní úprava

Přehled vývoje odpisových dob v závislosti na odpisové skupině dokládá Tab. 3.1. U majetku zařazeného do první odpisové skupiny dochází ke zkrácení doby odpisování v roce 2005. V tomto roce také došlo k vyčlenění některého majetku, který následně vytvořil novou odpisovou skupinu 1a s čtyřletou dobou odpisování. Tato odpisová skupina existovala v letech 2005 – 2007, kdy ke konci roku 2007 došlo k jejímu zániku. U majetku zařazeného do druhé odpisové skupiny dochází ke zkrácení doby odpisování dvakrát, a to v roce 1999 a 2005. Doba odpisování majetku zařazeného do třetí odpisové skupiny byla v průběhu sledovaných let také zkracovaná, a to v roce 1999 a 2005. V případě majetku zařazeného do 5 odpisové skupiny dochází ke zkrácení doby odpisování v roce 1999. Doba odpisování páté odpisové skupiny byla zkrácena v roce 1995 a ke druhému zkrácení doby odpisování došlo v roce 1999. V roce 2004 byla vytvořena šestá odpisová skupina. Do této nově vytvořené odpisové skupiny byla přeřazena část majetku dříve spadající do páté odpisové skupiny. Doba odpisování pro tento majetek byla stanovena v délce padesáti let. Do konce sledovaného období nedošlo u této odpisové skupiny k žádným dalším úpravám doby odpisování.

Na změnách v době odpisování v průběhu sledovaného období závisí úpravy odpisových sazeb, používaných při rovnoměrném způsobu odpisování a koeficientů, s nimiž se provádí výpočet zrychleným způsobem odpisování. Se zkracující se dobou odpisování dochází k navyšování odpisových sazeb a koeficientů.

V rámci protikrizových opatření byla od poloviny roku 2009 zavedena možnost využít mimořádného odpisu. Tento mimořádný odpis mohli využít poplatníci, kteří pořídili majetek zařazený do 1. nebo 2. odpisové skupiny a byli jeho prvními vlastníky. Majetek zařazený do 1. odpisové skupiny pak mohl být odepsán během jednoho roku a majetek zařazený do 2. odpisové skupiny byl odpisován po dobu dvou let. Tento mimořádný odpis bylo možné využít do 30. června 2010.

3.5 Vstupní a zůstatková cena majetku

Vstupní cena majetku slouží pro výpočet daňového odpisu, zůstatkové ceny a v letech 1993 – 2004 také pro stanovení výše reinvestičního odpočtu. Vstupní cenou může být pořizovací cena v případě, že majetek byl pořízen za úplatu. Pokud pořízení či vyrobení majetku proběhlo ve vlastní režii, je vstupní cenou hodnota vlastních nákladů. V případě, že majetek nelze ocenit pořizovací cenou nebo vlastními náklady, přistupuje se k ocenění reprodukční pořizovací cenou, kterou je nutno stanovit na základě zvláštních předpisů nebo soudním znalcem. Tyto způsoby stanovení vstupní ceny hmotného a nehmotného majetku jsou během sledovaných let, až na drobné úpravy a zpřesňující doplnění dle konkrétního posuzovaného roku, zachovány v této podobě, např. viz [10].

Zůstatkovou cenu majetku činí rozdíl mezi vstupní cenou majetku a celkovou výší odpisů, které již byly zahrnuty do výdajů na zajištění zdanitelného příjmu, např. viz [10].

Majetek, jak hmotný tak nehmotný, je možné odepsat maximálně do výše jejich vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny. Tato podmínka platí po celé sledované období, a to v případě použití jak rovnoměrného, tak zrychleného způsobu odpisování, např. viz ZDP.

3.6 Metody odpisování

Pro standardní odpisování majetku si musí poplatník vybrat jednu z metod odpisování, a to metodu rovnoměrného nebo zrychleného odpisování. Pro obě metody odpisování platí, že výpočet odpisu v prvním roce odpisování je odlišný od výpočtu pro další roky odpisování. Tato rozdílnost je dána, aby její existencí mohlo být zohledněno, že k pořízení majetku došlo v průběhu zdaňovacího období a nemohl být tedy po celé období používán k dosahování zdanitelných příjmů.

3.6.1 Rovnoměrný způsob odpisování

Způsob výpočtu pro metodu rovnoměrného odpisování se během sledovaných let nemění. Při rovnoměrném odpisování jsou majetku zařazenému do jednotlivých odpisových skupin přiřazeny roční odpisové sazby. Pokud je tedy roční odpis vyčíslován metodou rovnoměrného odpisování, pak se výše ročního odpisu stanoví jako setina vstupní ceny majetku vynásobená příslušnou roční odpisovou sazbou, tedy, např. viz [2]:

$$odpis = \frac{VC}{100} \cdot odpisová\ sazba, \quad (3.1)$$

kde VC je vstupní cena majetku.

Stejným způsobem se postupuje v případě technického zhodnocení. Pouze s jednou změnou, a to že do výše uvedeného vzorce se použije roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu.

3.6.2 Zrychlený způsob odpisování

Zrychlené odpisování poskytuje poplatníkovi možnost dosažení daňové úspory zejména v několika letech po pořízení majetku. Nejvyšší výše odpisu je dosaženo ve druhém roce odpisování, tedy v roce následujícím po pořízení majetku. Toto je dáno tím, že při výpočtu odpisu v prvním roce odpisování se vychází z výše vstupní ceny, kdyžto při stanovení výše odpisu v dalším roce odpisování se vychází z dvojnásobku zůstatkové ceny. Výhodou této metody je také to, že v posledním roce odpisování se vždy vypočtená výše ročního odpisu rovná zůstatkové ceně.

Metodika výpočtu se ani u tohoto způsobu odpisování ve sledovaných letech nemění. Při výpočtu výše ročního odpisu zrychlenou metodou jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny koeficienty pro zrychlené odpisování. Výpočet ročního odpisu touto metodou odpisování je odlišný pro první rok odpisování a pro následující léta.

V prvním roce odpisování se výše ročního odpisu stanoví jako podíl vstupní ceny majetku a přiřazeného koeficientu pro první rok odpisování, tedy, např. viz [2]:

$$odpis = \frac{VC}{k_1}, \quad (3.2)$$

kde VC je vstupní cena majetku, k_1 je koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce.

V dalších letech odpisování je výše ročního odpisu stanovena jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi koeficientem pro další roky odpisování a počtem již odpisovaných let, tedy, např. viz [2]:

$$odpis = \frac{2 \cdot ZC}{k_d - n}, \quad (3.3)$$

kde ZC je zůstatková cena, k_d je koeficient pro zrychlené odpisování v dalších letech, n je počet let, po které byl majetek odpisován,

nebo, např. viz [2],

$$odpis = \frac{2 \cdot (VC - oprávky)}{k_d - n}. \quad (3.4)$$

V případě, že se zrychlený odpis počítá pro zvýšenou zůstatkovou cenu, tedy pro provedení technického zhodnocení majetku, pak je výpočet stejný, ale místo koeficientu pro první rok odpisování nebo koeficientu pro další roky odpisování je použit koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

3.6.3 Další metody odpisování

Kromě základních dvou metod odpisování, tedy metody rovnoměrného a zrychleného odpisování je v některých případech nutné použít odpis časový nebo výkonový. Tyto případy stanovuje ZDP. **Časový odpis** se používá u otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť a technické rekultivace. Takovýto odpis se pak stanoví jako podíl vstupní ceny a doby životnosti. Tento druh odpisu je také možné použít při odpisování matric, zápustek, forem, modelů a šablon, pokud pro výpočet odpisu je užitá doba použitelnosti. Druhou možností jak vyčíslit odpis u matric, zápustek, forem, modelů a šablon je použití **výkonového odpisu**, který se stanoví jako podíl vstupní ceny a počtu výrobků, např. viz [10] a [11].

3.7 Daňová úspora z odpisů

V praktické části této práce bude pro porovnávání působení změn na vybranou výdajovou položku, tedy odpisy majetku, používána daňová úspora z odpisů. U daňové úspory z odpisů výpočet vyjadřuje částku, o kterou se výsledná daňová povinnost uplatněním této výdajové položky snížila. Pro výpočet daňové úspory z odpisů při uplatňování klouzavě progresivní sazby daně je do vzorce dosazována mezní sazba daně daňového pásma, kterého výši svého upraveného základu daně poplatník dosáhl. Při uplatňování lineárního typu sazby

daně je pak pro výpočet brána výše lineární sazby daně. Výpočet daňové úspory z odpisů je následující:

$$DÚZO = odpis \times sazba \text{ daně}, \quad (3.5)$$

nebo

$$DÚZO = odpis \times mezní \text{ sazba daně}. \quad (3.6)$$

Ukazatel daňové úspory z odpisů bude v praktické části této práce použit pro analyzování vlivů působících na tuto vybranou položku daňově uznatelných nákladů.

4 Analýza dopadu vybraných položek výdajů u daně z příjmů fyzických osob na konkrétního poplatníka

V předcházejících kapitolách byly již popsány legislativní změny, které ovlivňují výši odpisů a také to jakým způsobem se odpisy majetku v závislosti na těchto změnách vyvíjely.

Cílem této práce je analyzovat vliv vybraných změn v legislativní úpravě daně z příjmů fyzických osob na výši odpisů a výši daňové úspory z odpisů u vybraných poplatníků. V následující části proto bude věnována pozornost daňové úspoře z odpisu konkrétních typů poplatníků, pomocí nichž bude analýza provedena.

4.1 Vstupní předpoklady výpočtů

Pro následující příklady jsou použity osoby modelových poplatníků A, B a C. Tito poplatníci dosahují příjmy podléhající dani z příjmů fyzických osob. Poplatník A je poplatníkem dosahujícím příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Příjmů ze zemědělské výroby a lesního a vodního hospodářství dosahuje poplatník B. Poplatníkovi C plynou příjmy z pronájmu.

Při výpočtech se uvažuje s rozdílnou výší výdajů těchto poplatníků. U poplatníka A činí hodnota jim uplatňovaných skutečných výdajů 50 % z příjmů. V případě poplatníka B je výše skutečných výdajů ve výši 75 % jeho příjmů. Skutečné výdaje poplatníka C tvoří 25 % jeho příjmů. Rozdílné výše procentuálních částí použitých při výpočtu skutečné výše daňových výdajů vycházejí z předpokladu odlišných činností těchto poplatníků, ze kterých jim plyne příjem. U jednotlivých výší skutečných výdajů se předpokládá, že v této částce je již hodnota odpisů zahrnuta.

Při stanovování základu daně se u poplatníků uvažuje s příjmy v intervalu 0 – 1 500 000 Kč, od kterých se odečítá příslušná hodnota výdajů, přičemž hodnota příjmů je navyšována po 50 000 Kč.

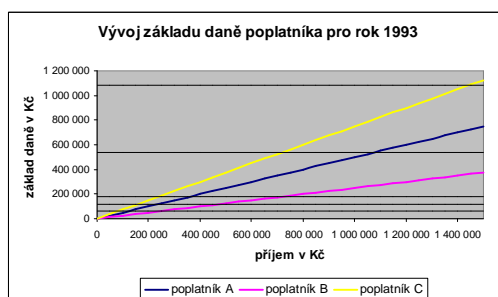
Tito poplatníci pořídí v roce 1993 stejný majetek, a sice majetek se vstupní cenou ve výši 500 000 Kč, který je zařazen do 2. odpisové skupiny ve které je dle podmínek odpisů platných pro rok 1993 odpisován po dobu osmi let. Rok pořízení majetku byl vybrán s ohledem na nepřímý faktor ovlivňující výši daňové úspory z odpisů, a to faktor sazby daně, jelikož právě v období několika let po stanoveném roce pořízení dochází k největšímu počtu změn výší sazby daně z příjmů fyzických osob. Majetek se zařazením do druhé odpisové skupiny s dobou odpisování osm let byl vybrán z důvodu, že takto dlouhá odpisová doba se jeví jako dostatečná, aby se projevil faktor případně ovlivňující výši daňové úspory.

Následující část bude věnována přiřazení základu daně poplatníka ke konkrétnímu daňovému pásmu. Toto přiřazení základu daně konkrétního poplatníka do určitého daňového pásma je důležité, pokud je sazba daně z příjmů fyzických osob uplatňována typem klouzavě progresivní sazby daně. Bez přiřazení ke konkrétnímu daňovému pásmu by nebylo možné správně určit výši daňové úspory z odpisů, jelikož při jejím výpočtu se počítá s mezní sazbou daně pásma, do kterého poplatník se svým základem daně spadá, viz vztah (3.6).

Základ daně konkrétních poplatníků je vypočten odečtením hodnoty výdajů, v rozdílné výši dle typu vybraného poplatníka, od výše příjmů, které jsou nezávislou proměnnou. Pro přiřazení k daňovému pásmu jsou v jednotlivých posuzovaných letech použity skutečné hranice daňových pásem.

Vypočtené výsledky jsou uvedeny v příloze, viz P 6.1 až P 6.3. Výsledky výpočtů jsou znázorněny graficky, viz P 6.4 až P 6.10. Pro znázornění vývoje je zde vybrán Obr. 4.1, který představuje vývoj základu daně konkrétních poplatníků v roce 1993, tedy uvažovaného roku pořízení majetku. Na ose vertikální je pak zaznamenána hodnota základu daně. Horizontální rovnoběžné křivky pak zachycují hranice daňových pásem daných zákonem o daních z příjmů pro konkrétní rok.

Obr. 4.1 Vývoj příslušnosti základu daně jednotlivých poplatníků do konkrétního daňového pásma v roce 1993



Nejvyšší tempo růstu základu daně v závislosti na výši příjmů je z Obr. 4.1 patrné u poplatníka C, pro kterého je stanoveno, že výše jeho výdajů tvoří 25 % příjmů. Nižší tempo růstu základu daně má pak poplatník A, jelikož jeho skutečné výdaje tvoří 50 % hodnoty příjmů. Nejnižším tempem pak roste v závislosti na zvyšující se hodnotě příjmů základ daně poplatníka B, protože jeho skutečné výdaje jsou nastaveny na hodnotu 75 % z výše příjmů.

Z Obr. 4.1 je pak zřejmé, že s takto rostoucím základem daně může poplatník B dosáhnout maximálně 4. daňového pásma. Poplatník A, jehož základ daně roste rychleji díky nižším uplatňovaným skutečným výdajům, může dosáhnout základu daně spadajícího nejvýše

do 5. daňového pásma. Do nejvyššího daňového pásma se pak může dostat pouze poplatník C, který uplatňuje skutečné výdaje v nejnižší výši oproti zbývajícím poplatníkům.

4.2 Posouzení daňové úspory z odpisů v jednotlivých letech životnosti majetku

V následující části bude posuzována situace, kdy za výše stanovených předpokladů výpočtu, pořídí jednotliví poplatníci A, B a C stejný majetek. Toto posouzení bude provedeno pomocí daňové úspory z odpisů.

4.2.1 Porovnání daňových úspor z odpisů při předpokládaném a skutečném vývoji

Majetek použitý pro následující výpočty je u všech poplatníků totožný. Tento majetek byl již specifikován v předpokladech výpočtů, viz kapitola 4.1. Bude tedy počítáno s pořízením majetku v roce 1993 se vstupní cenou 500 000 Kč, majetek bude náležet do 2. odpisové skupiny s dobou odpisování osm let. Při porovnání se počítá jak s odpisy vyčísleným rovnoměrnou metodou, tak s odpisy vyčíslenými zrychlenou metodou odpisování.

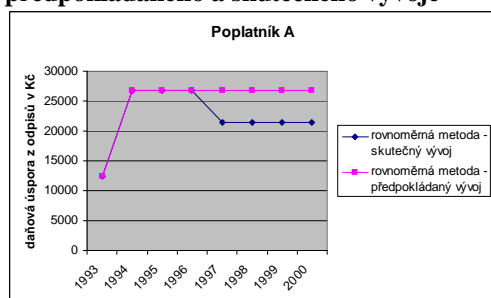
Pro následující výpočty bude uvažováno s hodnotou základu daně, který odpovídá maximální hodnotě příjmů daného poplatníka, tj. 1 500 000 Kč, po odečtení příslušné výše výdajů. Maximální hodnota příjmů byla vybrána, protože se jeví jako parametr, na kterém budou patrné změny hodnoty základu daně, ovlivněné výší výdajů, které následně působí na daňovou úsporu z odpisů. Výše uplatňovaných skutečných výdajů, která se mění v souvislosti s konkrétní osobou poplatníka, tak vyvolává rozdílnou výši fixovaného základu daně u jednotlivých poplatníků. Po určení konstantní výše základu daně jednotlivých poplatníků došlo k přiřazení poplatníka k patřičnému daňovému pásmu. Toto zafixování hodnoty základu daně vybraných poplatníků je platné také pro kapitoly 4.2.2 až 4.2.4.

Při výpočtu skutečné hodnoty daňové úspory z odpisů bude použita šířka daňových pásem dle podmínek platných v jednotlivých letech odpisování a s daňovým pásmem související mezní sazba daně. Pro vyčíslení předpokládané výše bude použita šířka daňových pásem a s tímto pásmem související mezní sazba daně, která je uplatňovaná ve výchozím období, tedy v roce pořízení majetku, a pracuje se s předpokladem, že k žádným změnám v jednotlivých letech odpisování, které by ovlivnily sazbu daně a v závislosti na ní také hodnotu daňové úspory z odpisů nedojde.

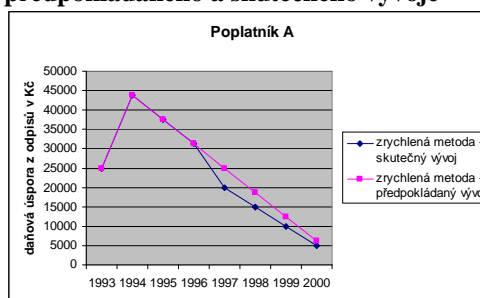
Zjištěné hodnoty daňových úspor z odpisů vybraných poplatníků, které jsou vyčísleny dle vztahu (3.6), jsou uvedeny v příloze, viz P 6.11 až P 6.16, a následně graficky znázorněny.

Jednotlivé grafy zachycující porovnání vývoje předpokládané a skutečné daňové úspory z odpisů jsou konstruovány tak, že na ose horizontální jsou zaznamenány jednotlivé roky odpisování. Na ose vertikální je pak jednotlivým létům přiřazena výše daňové úspory z odpisů v Kč.

Obr. 4.2 Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka A při porovnání předpokládaného a skutečného vývoje



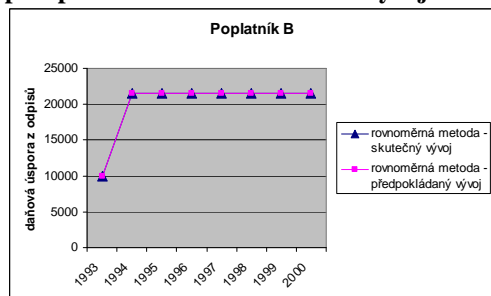
Obr. 4.3 Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka A při porovnání předpokládaného a skutečného vývoje



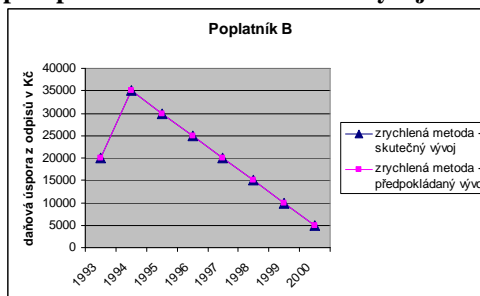
V případě poplatníka A v letech 1993 – 1996 jsou si předpokládaná a skutečná výše poplatníkem dosažené daňové úspory z odpisů rovny. V roce 1997 vlivem přechodu základu daně do nižšího daňového pásma dochází k poklesu výše daňové úspory z odpisů, a to o 5 360 Kč oproti původně předpokládané výši.

Z grafu znázorňujícího vývoj daňové úspory z odpisů poplatníka A za předpokladu, že odpisy jsou vyčísleny zrychlenou metodou odpisování, je zřejmé, že výše daňové úspory z odpisů od druhého roku odpisování meziročně klesá, což je dáno způsobem výpočtu zrychlených odpisů. Skutečný vývoj daňové úspory z odpisů však klesá rychlejším tempem než předpokládaná výše, jelikož v roce 1997 dochází k přechodu do nižšího daňového pásma a s nižším daňovým pásmem souvisí dosažení nižší daňové úspory z odpisů. Oproti předpokládané výši dochází k poklesu skutečné výše daňové úspory z odpisů o 5 000 Kč. Od roku 1997 se základ daně poplatníka A drží již ve stejném daňovém pásmu a k dalšímu přechodu mezi daňovými pásmy již nedochází. Křivka znázorňující vývoj skutečné daňové úspory z odpisů vykazuje od roku 1997 do konce doby odpisování majetku, tedy do roku 2000, mírnější klesající trend než je patrný klesající trend u křivky znázorňující očekávaný vývoj daňové úspory z odpisů. Tento trend vývoje je způsobem tím, že po přechodu do nižšího daňového pásma poplatník A dosahuje nižší daňové úspory, viz příloha P 6.12.

Obr. 4.4 Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka B při porovnání předpokládaného a skutečného vývoje

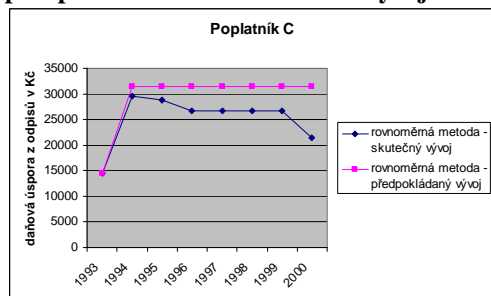


Obr. 4.5 Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka B při porovnání předpokládaného a skutečného vývoje

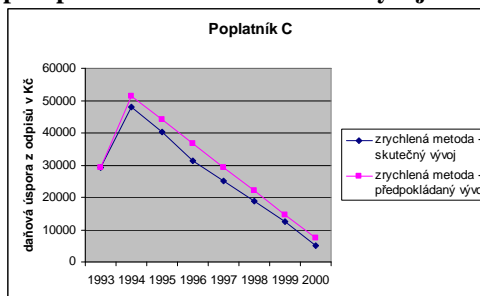


V případě poplatníka B je výše předpokládané a skutečně dosažené daňové úspory z odpisů ve všech letech, po které je majetek odpisován stejná. Toto je dáno tím, že v tomto případě nedochází u poplatníka B ani k přechodu do nižšího daňového pásma, ani ke změnám vyšší mezních sazeb daně.

Obr. 4.6 Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka C při porovnání předpokládaného a skutečného vývoje



Obr. 4.7 Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka C při porovnání předpokládaného a skutečného vývoje



Skutečná daňová úspora z rovnoměrných odpisů poplatníka C se od předpokládané daňové úspory z rovnoměrných odpisů liší, kromě prvního roku odpisování, v každém roce. V roce 1994 a 1995 je nižší dosažená daňová úspora oproti předpokladu způsobena snížením mezní sazby daně, nejprve o 3 p. b., následující rok ještě o 1 p. b., toto snižování mezní sazby daně vyvolalo pokles daňové úspory z odpisů o 2 010 Kč v roce 1994 a pokles ve výši 2 680 Kč v roce 1995, viz příloha P 6.15. Od roku 1996 do roku 1999 je nižší daňová úspora z odpisů dosahována z důvodu redukce počtu daňových pásem. To znamená pro poplatníka C, který původně náležel do 6. daňového pásma, že nově může dosáhnout maximálně 5. daňového pásma. S dosaženým nižším daňovým pásmem související nižší daňová úspora z odpisů, kterou poplatník C může nově dosáhnout. Poslední pokles skutečné daňové úspory z odpisů je pak zaznamenán v roce 2000, kdy je nižší daňová úspora opět zapříčiněna redukcí

daňových pásem. Poplatník C se svým základem daně náleží nově do 4. daňového pásma a plyne mu z něj nižší daňová úspora.

Klesající trend vývoje daňové úspory z odpisů je patrný také při použití metody zrychleného odpisování. Dosažená nižší skutečná daňová úspora oproti předpokládané je způsobena stejnými vlivy změn sazby daně z příjmů, jako je tomu také v případě daňové úspory z rovnoměrných odpisů. Od roku 1994 výše dosažené daňové úspory postupně klesá, přičemž mezi léty 1997 – 1999 klesá dosažená daňová úspora z odpisů oproti původnímu předpokladu mírnějším tempem. Rozdíly mezi původně předpokládanou a skutečně dosaženou daňovou úsporou z odpisů v jednotlivých letech období let 1997 – 1999 pak postupně klesají z 4 375 Kč až na 2 188 Kč, viz výpočty v příloze P 6.16. Výjimkou z tohoto trendu zpomalujícího tempa poklesu je hodnota skutečné daňové úspory z odpisů v roce 2000, kdy výše rozdílu mezi předpokládanou a skutečnou daňovou úsporou z odpisů je 2 344 Kč. Tento vyšší rozdíl oproti předchozím létům způsobila redukce daňových pásem, kdy nejvyšším možným dosažitelným pásmem není již pásmo 5., ale pásmo 4., přičemž s dosažením nižšího daňového pásma dochází k poklesu daňové úspory z odpisů.

Na základě propočtů uvedených v příloze viz P 6.11 až P 6.16 a graficky znázorněných viz Obr. 4.2 až Obr. 4.7 lze dojít k následujícímu dílčímu závěru. U poplatníků A a C je tedy zřejmý klesající trend daňové úspory z odpisů, který je zapříčiněn legislativními změnami, které se týkají sazby daně. V případě poplatníka B je zřejmé, že jeho výši daňové úspory z odpisů legislativní změny neovlivnily a předpokládaná výše je totožná se skutečně dosaženou výší daňové úspory z odpisů.

4.2.2 Porovnání daňových úspor z odpisů při použití různých typů sazeb daně

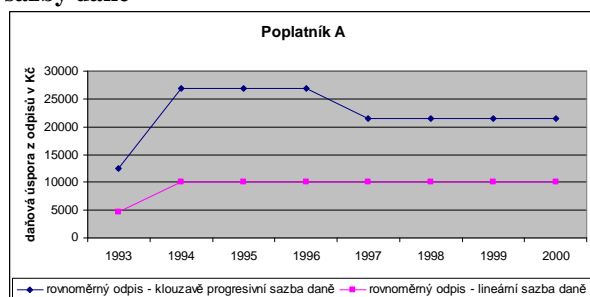
Obsahem následující části bude posouzení situace, kdy poplatníci A, B a C, kteří jsou specifikováni v kapitole 4.1, pořídí v roce 1993 majetek se vstupní cenou ve výši 500 000 Kč, zařazený do 2. odpisové skupiny s dobou odpisování v délce osmi let, s odpisem vyčísleným jak rovnoměrnou tak zrychlenou metodou odpisování. Porovnány budou u jednotlivých poplatníků situace, kdy poplatníci dosahují daňové úspory z odpisů při uplatňování klouzavě progresivní sazby daně a při uplatňování lineární sazby daně.

Tyto výše jmenované skutečnosti budou porovnány pomocí daňové úspory z odpisů. Při vyčíslení daňové úspory z odpisů za situace, kdy je sazba daně z příjmů fyzických osob uplatňována typem klouzavě progresivní sazby daně, je daňová úspora vypočtena jako násobek ročního odpisu a mezní sazby daně daňového pásma, kterého jednotliví poplatníci

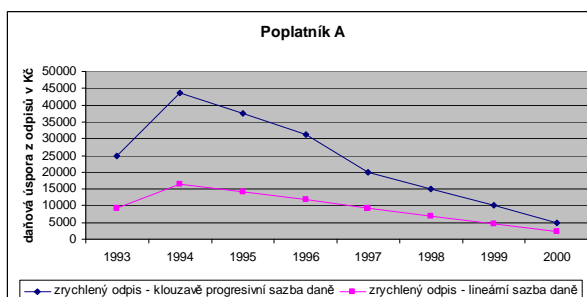
s výší svého základu daně dosahují. Pro výpočet daňové úspory z odpisů budou použity sazby klouzavě progresivní sazby daně v platné výši v jednotlivých posuzovaných letech životnosti majetku. Při stanovování daňové úspory z odpisů za použití lineární sazby daně je použita sazba daně ve výši 15 %.

Propočtené výsledky jsou uvedeny v příloze, viz P 6.17 až P 6.22. Výsledky těchto výpočtů jsou znázorněny graficky. Grafy, viz Obr. 4.8 až Obr. 4.13, znázorňující vývoj daňových úspor z odpisů daných poplatníků jsou konstruovány tak, že na ose horizontální jsou uvedeny jednotlivá léta životnosti majetku, osa vertikální pak zachycuje výši daňové úspory v Kč.

Obr. 4.8 Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka A při uplatnění různých typů sazby daně



Obr. 4.9 Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka A při uplatnění různých typů sazby daně

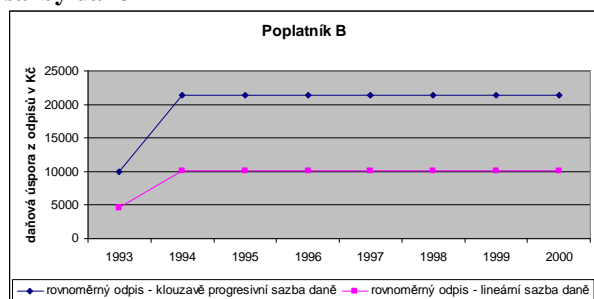


Z Obr. 4.8 a Obr. 4.9 znázorňujících vývoj daňové úspory z odpisů poplatníka A v jednotlivých letech životnosti odpisovaného majetku je patrné, že výše daňových úspor z odpisů dosahovaná v jednotlivých letech odpisování majetku se při uplatňování lineární sazby daně liší od výše daňových úspor z odpisů, které jsou vyčísleny pomocí klouzavě progresivní sazby daně.

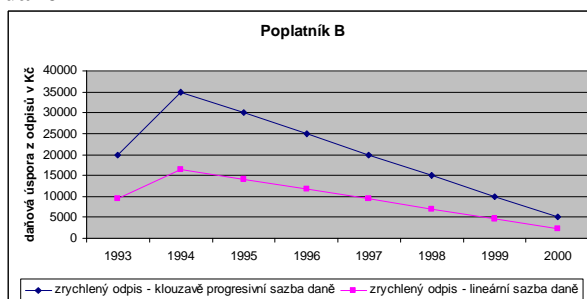
V případě použití rovnoměrné metody odpisování je z grafu patrné dosažení nižší daňové úspory z odpisů, pokud je předpokládána lineární sazba daně. V prvním roce odpisování činí rozdíl mezi hodnotami daňových úspor z odpisů, vyčíslených za pomoci různých sazeb daně, částku 7 750 Kč. V letech 1994 – 1996 činí hodnota rozdílu daňové úspory z odpisů, vzniklého díky uplatňování rozdílného typu sazby daně, 16 750 Kč. V období let 1997 – 2000 poklesla výše rozdílu daňových úspor z odpisů při uplatnění různých sazeb daně na hodnotu 11 390 Kč. Tento pokles rozdílu mezi hodnotami byl zapříčiněn poklesem daňové úspory z odpisů dosahované při uplatňování klouzavě progresivní sazby daně, a to kvůli dosažení nižšího daňového pásma, se kterým souvisí dosažení nižší daňové úspory z odpisů.

Jsou-li srovnány daňové úspory z odpisů vypočtených zrychlenou metodou odpisování u poplatníka A, je patrné, že i v tomto případě je výše dosažené daňové úspory z odpisů při uplatňování lineární sazby daně nižší, než daňová úspora z odpisů, u které se předpokládá uplatňování klouzavě progresivní sazby daně. V prvním roce odpisování, tedy v roce 1993 činí rozdíl mezi hodnotami daňových úspor 15 625 Kč. V roce následujícím je rozdíl vyšší, a to 27 344 Kč. V období let 1994 – 1996 rozdíl mezi daňovými úsporami z odpisů pozvolna klesá z 27 344 Kč na 19 531 Kč, viz příloha P 6.18. V roce 1997 je zaznamenán výraznější pokles rozdílu těchto dvou dosahovaných daňových úspor, a to na částku 10 625 Kč, který byl způsoben snížením dosažené daňové úspory z odpisů při uplatňování klouzavě progresivní sazby daně vlivem přechodu základu daně poplatníka do nižšího daňového pásma. V následujících letech klesá rozdíl rovnoměrně až na hodnotu 2 656 Kč.

Obr. 4.10 Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka B při uplatnění různých typů sazby daně



Obr. 4.11 Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka B při uplatnění různých sazeb daně

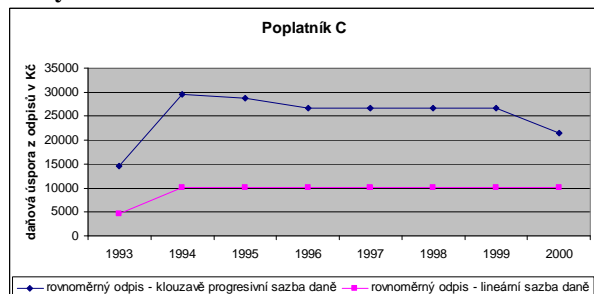


V případě poplatníka B, u kterého se ve vývoji daňové úspory z odpisů vyčíslené pomocí klouzavě progresivní sazby daně nepředpokládá přechod mezi daňovými pásmy, se rozdíl mezi daňovými úsporami z odpisů vyčíslenými pomocí různých typů sazeb daně vyvíjí rovnoměrně. V prvním roce odpisování činí rozdíl 5 270 Kč, v roce následujícím je ve výši 11 390 Kč a v této hodnotě je vyčíslen i pro zbývající léta odpisování, viz příloha P 6.19.

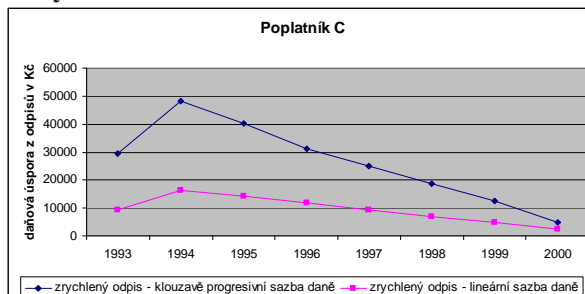
Pokud poplatník B vypočítává odpisy zrychlenou metodou odpisování, pak u vývoje rozdílu mezi daňovými úsporami z odpisů nedochází k výraznějším výkyvům. V prvním roce odpisování je hodnota odpisu 10 625 Kč. Od roku 1994 rozdíl mezi daňovými úsporami postupně během jednotlivých let odpisování klesá rovnoměrně z 18 594 Kč na 2 656 Kč, výše poklesu v jednotlivých letech je zaznamenána v příloze viz P 6.20. Toto sblížování velikostí daňové úspory dosažené při použití klouzavě progresivního typu sazby daně a daňové úspory z odpisů dosažené za použití lineárního typu sazby daně je způsobeno v případě, kdy se nepředpokládá přechod do jiného daňového pásma. Nižší daňová úspora z odpisů je

způsobena klesající výší ročního odpisu, která vychází z metodiky výpočtu zrychlených odpisů. Ke změnám mezních sazeb daně či daňového pásma nedochází.

Obr. 4.12 Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka C při uplatnění různých typů sazby daně



Obr. 4.13 Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka C při uplatnění různých typů sazby daně



Při porovnání rozdílů ve výších daňových úspor z odpisů vypočtených za použití klouzavě progresivní sazby daně a daňových úspor z odpisů vyčíslených za pomoci lineární sazby daně je u poplatníka C patrný vývoj vyznačující se častými změnami.

V případě posuzování daňových úspor z odpisů, které jsou vyjádřeny z rovnoměrných odpisů, je zřejmé, že vlivem změn v použité klouzavě progresivní sazbě dochází k vzájemnému přibližování křivek vývoje daňových úspor z odpisů vyčíslených za použití různých sazeb daně, tedy dochází ke snižování rozdílu mezi daňovou úsporou z odpisů vyjádřenou pomocí klouzavě progresivní sazby daně a daňovou úsporou z odpisů, pro jejíž výpočet byla použita lineární sazba daně. V prvním roce odpisování činí rozdíl 9 920 Kč. V následujících dvou letech odpisování pak činí rozdíl 19 430 Kč a 18 760 Kč, přičemž na výši těchto dvou rozdílů působí snižující se mezní sazba daně, která se používá k výpočtu daňové úspory z odpisů, při uplatňování klouzavě progresivní sazby daně. Vlivem přechodu do nižšího daňového pásma je patrné snížení hodnoty rozdílu mezi daňovými úsporami z odpisů také v roce 1996 a v roce 2000.

Pokud poplatník C vychází ze zrychlené metody odpisování při stanovování výše daňových úspor z odpisů, pak je z grafů také zřejmé postupné snižování rozdílu mezi výšemi daňových úspor z odpisů, které byly vypočteny pomocí různých typů sazby daně, přičemž pokud je při výpočtu daňové úspory z odpisů použita lineární sazba daně, pak je u poplatníka C dosaženo nižší daňové úspory z odpisů oproti daňové úspoře z odpisů vyčíslené za pomoci klouzavě progresivního typu sazby daně. Tato vyšší daňová úspora je způsobena tím, že základ daně poplatníka C se nachází v jednotlivých letech v nejvyšších daňových pásmech, se

kterými souvisí dosažení vyšší daňové úspory díky tomu, že mezní sazba daně těchto pásem je vyšší než očekávaná výše lineární sazby daně.

Na základě výsledků propočtů, které jsou uvedený v příloze, viz P 6.17 až P 6.22, lze dojít k těmto dílčím závěrům. V případě poplatníka A, B i C je zřejmé, že výše daňové úspory je vyšší při uplatňování klouzavě progresivní sazby daně. Tato vyšší dosažená daňová úspora z odpisů je zapříčiněna tím, že ani jeden z poplatníků nespadá se svým základem daně do prvního daňového pásma. V případě, že by základ daně poplatníka spadal do prvního daňového pásma, bylo by možné dosáhnout stejné výše daňové úspory z odpisů jako při uplatňování lineární sazby daně, pokud by byla mezní sazba daně v prvním daňovém pásmu totožná s použitou lineární sazbou daně. U poplatníků patřících do prvního daňového pásma by bylo možné také dosáhnout při uplatňování klouzavě progresivní sazby daně nižší daňové úspory z odpisů, a to v případě, že by mezní sazba daně prvního daňového pásma byla nižší než použitá výše lineární sazby daně.

4.2.3 Posouzení daňových úspor z odpisů při změně typu sazby daně v průběhu odpisování majetku

Obsahem následující části bude analýza vývoje daňové úspory z odpisů, kterých jednotliví poplatníci dosahují v případě, kdy je uplatňována klouzavě progresivní sazba daně, jako faktor nepřímým způsobem ovlivňující výši daňové úspory z odpisů, po celou dobu životnosti majetku a v případě, kdy je v průběhu doby odpisování změněn uplatňovaný typ sazby daně na lineární.

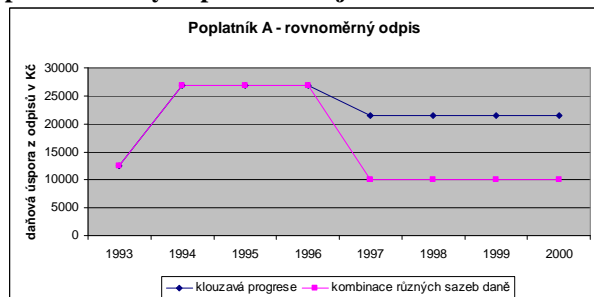
Pro výpočet jsou použity osoby konkrétních poplatníků A, B a C, které jsou podrobně vymezeny v první části této kapitoly. U těchto poplatníků se předpokládá opět pořízení majetku v roce 1993 se vstupní cenou 500 000 Kč, zařazeného do 2. odpisové skupiny.

Toto porovnání bude provedeno pomocí daňové úspory z odpisů. Prvním srovnávaným vývojem daňové úspory z odpisů je vývoj daňové úspory z odpisů v jednotlivých letech, při jehož výpočtu je používána po celou dobu životnosti majetku klouzavě progresivní sazba daně. Pro výpočet daňové úspory z odpisů v jednotlivých letech jsou používány skutečné výše mezních sazeb daně a šířky daňových pásem. Druhým srovnávaným vývojem je vývoj daňové úspory z odpisů, u něhož se během první poloviny doby odpisování předpokládá uplatňování klouzavě progresivní sazby daně ve výších platných v jednotlivých letech. Od roku 1997 je pak předpokládáno upuštění od uplatňování klouzavě progresivní sazby daně a přechod na uplatňování lineární sazby daně. Lineární sazba daně v tomto případě činí 15 %. V této výši je s ní počítáno z důvodu, že jednak je to mezní

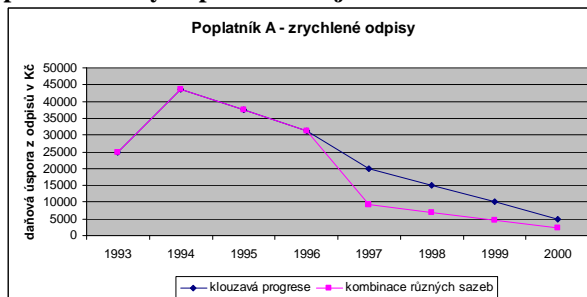
sazba daně nejnižšího daňového pásma po celou dobu životnosti majetku, a jednak také proto, že v této výši je následně v české daňové soustavě pro zdaňování příjmů fyzických osob od roku 2008 skutečně použita.

Na základě vypočtených daňových úspor z odpisů, které jsou uvedeny v příloze, viz P 6.23 až P 6.28, jsou pro názornost vytvořeny grafy. Obr. 4.14 až Obr. 4.19 znázorňují vývoj srovnávaných výší daňové úspory z odpisů vycházející z předpokladu, že po celou dobu odpisování bude pro výpočet daňové úspory z odpisů používána klouzavě progresivní sazba daně a vycházejících z předpokladu, že během doby životnosti majetku bude změněn typ uplatňované sazby daně. Grafy zachycují na ose horizontální jednotlivá léta odpisování, na ose vertikální jsou pak vyneseny výše daňové úspory z odpisů v Kč.

Obr. 4.14 Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka A při změně typu sazby daně v průběhu doby odpisování majetku



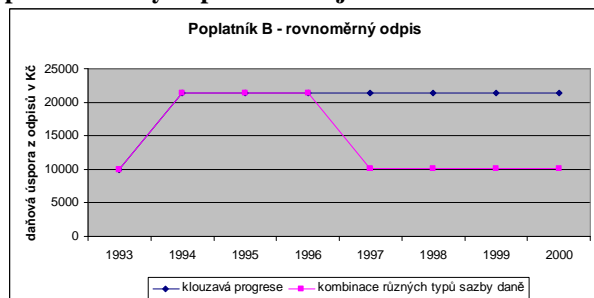
Obr. 4.15 Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka B při změně typu sazby daně v průběhu doby odpisování majetku



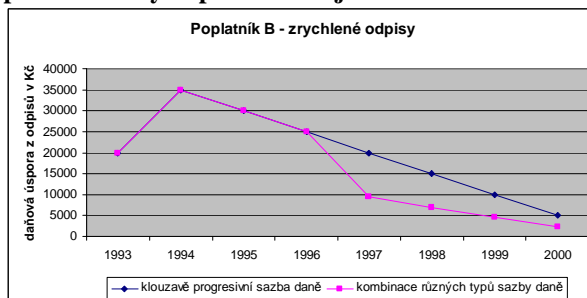
Z grafů, viz Obr. 4.14 a Obr. 4.15, je patrné, že během první poloviny doby odpisování majetku u poplatníka A jsou průběhy obou křivek stejné, a to jak při zrychleném, tak při rovnoměrném odpisování. V roce 1997, kdy se u jedné z křivek předpokládá nově uplatňování lineární sazby daně pro výpočet daňové úspory z odpisů, dochází k odchýlení vývoje takto vyčíslené daňové úspory z odpisů od vývoje daňové úspory z odpisů vypočteného pomocí klouzavě progresivní sazby daně zachované po celou dobu životnosti majetku. V případě rovnoměrného odpisu u poplatníka A činí v letech 1997 – 2000 rozdíl mezi výšemi daňových úspor z odpisů částku 11 390 Kč.

V případě zrychleného odpisování se hodnota rozdílu mezi léty 1997 – 2000 postupně snižuje z částky 10 625 Kč na 7 969 Kč, dále pak na 5 313 Kč a v posledním roce činí rozdíl 2 656 Kč, viz příloha P 6.24.

Obr. 4.16 Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka B při změně typu sazby daně v průběhu doby odpisování majetku

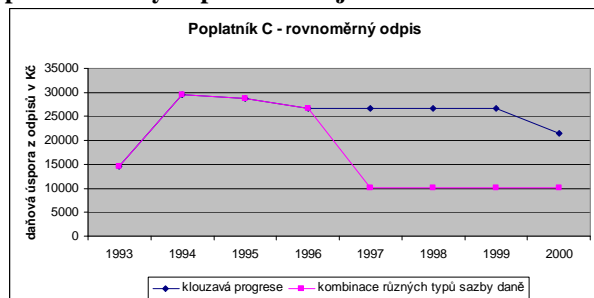


Obr. 4.17 Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka B při změně typu sazby daně v průběhu doby odpisování majetku

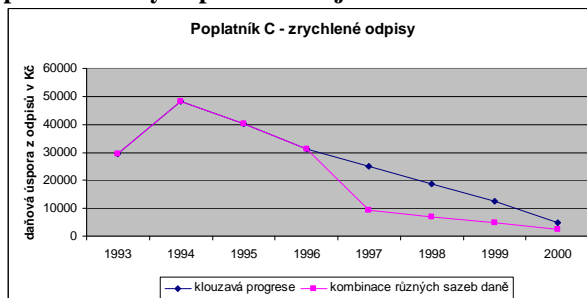


Vývoj rozdílu hodnot daňových úspor z odpisů, které jsou zde porovnávány, je v období let 1997 – 2000 ve stejné výši jako u poplatníka A, a to jak v případě rovnoměrného odpisu, tak v případě zrychleného odpisu. Tento stejný vývoj rozdílu mezi výšemi daňových úspor z odpisů v jednotlivých letech je způsoben tím, že v roce 1997, kdy dochází k přechodu na uplatňování lineární sazby daně, se poplatníci A i B nacházejí ve stejném daňovém pásmu, ze kterého jim v tomto případě, kdy oba poplatníci pořizují stejný majetek, plyne také totožná výše daňové úspory z odpisů, proto je i výše rozdílu mezi jednotlivými křivkami daňových úspor stejná.

Obr. 4.18 Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka C při změně typu sazby daně v průběhu doby odpisování majetku



Obr. 4.19 Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka C při změně typu sazby daně v průběhu doby odpisování majetku



U poplatníka C také znamená změna uplatňovaného typu sazby daně z klouzavě progresivní sazby na sazbu lineární dosahování nižší daňové úspory z odpisů. Jelikož hodnota základu daně poplatníka C spadá do vyššího daňového pásma než je tomu v případě poplatníků A a B, proto činí hodnota rozdílu mezi dosaženými daňovými úsporami z odpisů větší částku.

V případě rovnoměrného odpisování je hodnota daňové úspory z odpisů v letech 1993 – 1996 v obou případech ve stejné výši. V roce 1997, kdy je u křivky znázorňující kombinaci uplatňovaných typů sazby daně změněn typ sazby na lineární, je zaznamenán pokles daňové

úspory z odpisů ve výši 16 750 Kč. Na této hodnotě zůstává rozdíl ve výši dosahované daňové úspory v letech 1997 – 1999. V roce 2000 je patrné zmenšení rozdílu mezi daňovými úsporami, a to vlivem přechodu do nižšího daňového pásma, se kterým souvisí nižší daňová úspora z odpisů u křivky znázorňující vývoj daňové úspory z odpisů při uplatňování klouzavě progresivní sazby daně.

Ani poplatník odpisující majetek zrychlenou metodou odpisování se nevyhne rozdílu mezi daňovými úsporami z odpisů vyčíslenými za předpokladu, že se typ uplatňované sazby daně nebude měnit a za předpokladu, že ke změně dojde. Pro tohoto poplatníka to znamená, že v období let 1997 – 2000 dochází k postupnému snižování rozdílu mezi daňovými úsporami z odpisů, a to z 15 625 Kč až na rozdíl ve výši 2 656 Kč, viz příloha P 6.28.

Na základě výpočtů uvedených v příloze, viz P 6.23 až P 6.28, lze dojít k následujícím dílčím závěrům. V případě, že během doby odpisování dojde ke změně typu sazby daně, která se používá při výpočtu daňové úspory z odpisů, zapříčiňuje tato změna pokles dosahované daňové úspory z odpisů. Jelikož se předpokládá, že po nějakou dobu, v tomto případě polovinu doby odpisování, zůstává uplatňována klouzavě progresivní sazba daně, při které jednotliví poplatníci dosahují vyšší daňové úspory z odpisů, a ve druhé polovině se předpokládá použití lineární sazby daně, není rozdíl mezi zjištěnými hodnotami jednotlivých daňových úspor tak velký, jako v situaci, kdy se porovnává rozdíl mezi daňovou úsporou z odpisů vyčíslenou za pomoci klouzavě progresivní sazby daně po celé období a daňovou úsporou z odpisů vyčíslenou za pomoci lineární sazby daně po celé období.

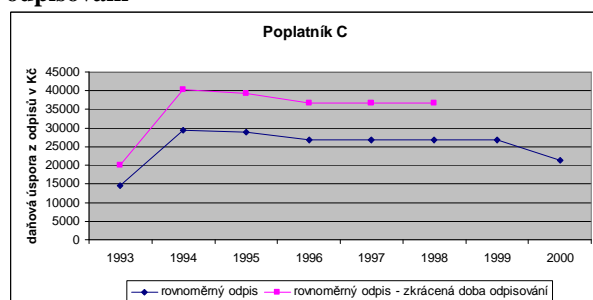
Je důležité zmínit se také o tom, že v případě vyčíslení daňové úspory ze zrychlených odpisů je velikost rozdílu mezi jednotlivými posuzovanými daňovými úsporami z odpisů menší než u rovnoměrných odpisů. Toto je způsobeno tím, že během první poloviny doby odpisování je odepsána větší část vstupní ceny majetku, než v polovině druhé. Daňová úspora z této větší části vstupní ceny majetku je pak vypočítána pomocí klouzavě progresivní sazby daně, ze které plyne poplatníkům vyšší daňová úspora z odpisů. Změnou typu sazby daně je pak ovlivněna menší část vstupní ceny, proto rozdíl v daňových úsporách není tak znatelný.

4.2.4 Porovnání skutečných daňových úspor z odpisů při změně doby odpisování

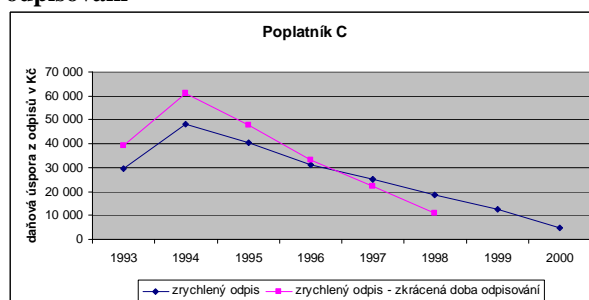
Obsahem následujícího srovnání jsou daňové úspory z odpisů jednotlivých poplatníků A, B a C. Daňová úspora z odpisů těchto poplatníků je vyčíslena z předpokladu, že poplatníci pořídí stejný majetek s vstupní cenou ve výši 500 000 Kč, zaříděný do druhé odpisové skupiny. Porovnány budou situace, kdy tento majetek bude odpisován po dobu 8 let a situace,

kdy doba odpisování je zkrácena na 6 let. Daňová úspora z odpisů bude vyčíslena jako násobek výše ročního odpisu majetku a mezní sazby daně platné pro konkrétního poplatníka v jednotlivých letech odpisování. Výsledky výpočtů jsou uvedeny v příloze, viz P 6.29 až P 6.34. Na základě těchto výpočtů jsou vytvořeny grafy. Obr. 4.20 a Obr. 4.21 znázorňují vývoj daňové úspory z odpisů poplatníka C, grafy znázorňující vývoj u zbývajících poplatníků jsou uvedeny v příloze, viz P 6.35 až P 6.38.

Obr. 4.20 Skutečný vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka C při změně doby odpisování



Obr. 4.21 Skutečný vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka C při změně doby odpisování



Vychází-li se z předpokladu, že pro vyčíslení daňové úspory z odpisů bude použit typ klouzavě progresivní sazby daně, jejíž výše se řídí podmínkami platnými v jednotlivých letech odpisování majetku, pak z grafů znázorňujících vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů je patrné, že vlivem přechodu do nižšího daňového pásma základu daně poplatníka A je možné zaznamenat, od druhého roku odpisování, klesající trend daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka A. Stejný klesající trend daňové úspory z rovnoměrných odpisů je patrný také u poplatníka C, tento klesající trend u poplatníka C však nevyvolává pouze přechod mezi daňovými pásmy v roce 1996, ale také klesající výše mezní sazby daně v daňovém pásmu poplatníkem dosahovaném v letech 1993 – 1995. U poplatníka B je od druhého roku odpisování vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů konstantní, což je zapříčiněno tím, že nedochází ke změnám v poplatníkem dosahovaném daňovém pásmu. U všech tří konkrétních poplatníků je pak dosahovaná daňová úspora z rovnoměrných odpisů ve vyšších částkách při odpisování majetku po dobu šest let, přičemž této vyšší daňové úspory je dosahováno díky zkrácení doby odpisování, kdy výše odpisů, které by byly uplatněny, nedošlo-li by ke zkrácení, musí být rozložena do zkrácené doby odpisování, což znamená navýšení ročního odpisu, kterého se daňová úspora z odpisů vypočítává.

Při porovnání daňové úspory ze zrychlených odpisů je z grafů, uvedených v příloze, patrné, že vlivem zkracující se doby odpisování dochází u daňových úspor ze zrychlených odpisů od druhého roku odpisování ke zrychlování klesajícího trendu daňové úspory z odpisů.

Toto je zapříčiněno tím, že vlivem zkracující se doby odpisování dochází k odepsání majetku v kratším čase, což má za následek vyšší částky ročních odpisů v první polovině doby odpisování, ze kterých se daňová úspora z odpisů počítá. Vliv na velikost daňové úspory z odpisů má také v případě poplatníka A přechod do nižšího daňového pásma, se kterým souvisí nižší daňová úspora z odpisů, v případě poplatníka B je vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů způsoben pouze měnící se výší odpisů v jednotlivých letech, ze kterých se daňová úspora z odpisů vypočítává, jelikož nedochází ke změnám ani v dosaženém daňovém pásmu, ani ke změnám ve výších mezních sazeb daně. V případě poplatníka C má na vývoj daňové úspory z odpisů vliv nejen měnící se výše mezní sazby daně v dosaženém daňovém pásmu, ale také později dosažení nižšího daňového pásma, se kterým souvisí snižování daňové úspory z odpisů.

4.3 Posouzení celkových daňových úspor z odpisů u konkrétních poplatníků

Tato část je věnována porovnání celkových daňových úspor z odpisů, které jsou získány z výpočtů, které byly použity pro předcházející porovnání daňových úspor z odpisů v jednotlivých letech životnosti majetku, a to sumarizací jednotlivých daňových úspor.

4.3.1 Porovnání celkových daňových úspor při předpokládaném a skutečném vývoji

Celkové výše daňových úspor jsou vypočteny jako součet daňových úspor v jednotlivých letech, které uvádí tabulky v příloze viz P 6.11 až P 6.16. Přehled těchto sumarizovaných dílčích daňových úspor je uspořádán do Tab. 4.1.

Tab. 4.1 Přehled celkových daňových úspor při předpokládaném a skutečném vývoji (vKč)

	rovnoměrné odpisování		zrychlené odpisování	
	předpoklad	skutečnost	předpoklad	skutečnost
Poplatník A	200 000 Kč	178 560 Kč	200 000 Kč	187 500 Kč
Poplatník B	160 000 Kč	160 000 Kč	160 000 Kč	160 000 Kč
Poplatník C	235 000 Kč	201 500 Kč	235 000 Kč	210 313 Kč

Z Tab. 4.1 je patrné, že celková výše daňové úspory z odpisů byla v roce pořízení majetku poplatníkem A předpokládána ve výši 200 000 Kč. Skutečná výše daňové úspory z odpisů však díky změnám šíří a počtu daňových pásem byla dosažena v částce 178 560 Kč při rovnoměrném odpisování a v částce 187 500 Kč při zrychleném odpisování, což je oproti původnímu předpokladu v obou případech méně.

Při srovnání výši daňových úspor je v případě poplatníka B, u něhož nedochází v průběhu odpisování majetku vlivem změn v sazbě daně z příjmů ke změnám, možné dojít k jednotné výši celkové daňové úspory z odpisů vypočtených jak metodou rovnoměrného

odpisování, tak metodou zrychleného odpisování, a to ve shodné výši 160 000 Kč. Celkové výše jsou si za použití obou metod odpisování rovny, rozdílné jsou však výše daňových úspor v jednotlivých letech odpisování. V případě poplatníka C je v roce pořízení majetku očekávána vyšší celková daňová úspora z odpisů u tohoto majetku, než jaké je ve skutečnosti dosaženo, přičemž rozdíl mezi těmito daňovými úsporami z odpisů u poplatníka C se pohybuje v řádu desítek tisíc Kč. Tento rozdíl způsobují jednak změny v mezních sazbách daně daňového pásma, do kterého poplatník C se svým základem daně spadá a dále také změna počtu daňových pásem, protože se snižujícím se počtem daňových pásem klesá také mezní sazba daně nejvyššího daňového pásma.

Zajímavým je také porovnání celkových daňových úspor z odpisů za použití metody rovnoměrného odpisování a zrychleného odpisování. Z tabulky je patrné, že jsou-li porovnány předpokládané daňové úspory z odpisů, jsou jejich výše při použití rovnoměrné i zrychlené metody odpisování totožné. V případě porovnání skutečných výší jsou u poplatníka A a C zřejmé odlišnosti. U poplatníka A činí rozdíl mezi skutečnou výší daňové úspory z odpisů vypočtených metodou rovnoměrného odpisování a skutečnou výší daňové úspory z odpisů vypočtených metodou zrychleného odpisování 8 940 Kč. Vliv změn sazby daně z příjmů fyzických osob působil při vyčíslování daňové úspory z odpisů stejně na odpisy vyčíslené pomocí obou metod odpisování. Rozdílnost konečné celkové výše daňové úspory z odpisů vychází z průběhu odpisování dle zvolené metody odpisování.

Pokud poplatník zvolí metodu zrychleného odpisování, pak v případě tohoto modelového majetku zahrne do daňově uznatelných výdajů během první poloviny doby odpisování větší část vstupní ceny majetku než ve druhé polovině doby odpisování. V první polovině doby odpisování, kdy prošla daňově uznatelnými výdaji větší část vstupní ceny formou odpisů, nejsou změny v týkající se sazby daně z příjmů natolik markantní, aby výrazným způsobem ovlivnily výši dosažené daňové úspory z odpisů. V druhé polovině doby odpisování, kdy už k výraznějším změnám v sazbě daně z příjmů fyzických osob dochází, pak zbývá odepsat již jen menší část vstupní ceny, což vede právě k dosažení vyšší celkové skutečné daňové úspory z odpisů vyčíslených metodou zrychleného odpisování.

V případě, že poplatník zvolí metodu rovnoměrného odpisování, dosáhne nižší celkové daňové úspory z odpisů než při volbě metody zrychleného odpisování. Toto je opět dáno metodikou výpočtu rovnoměrných odpisů, kdy v prvním roce odpisování je odpis nižší než ve druhém roce odpisování, což platí také pro odpisy vypočtené metodou zrychleného odpisování, ale hodnota je u rovnoměrného odpisování nižší. V dalších letech je již

odpisována stále stejná výše, která je vyšší než hodnota odpisu v prvním roce odpisování. To znamená, že po uplynutí první poloviny doby odpisování není do daňově uznatelných výdajů přenesena ani polovina vstupní ceny majetku, což má za následek, že případné změny sazby daně z příjmů fyzických osob ovlivňují podstatně vyšší částku, než je tomu v případě zrychlené metody odpisování.

4.3.2 Porovnání celkových daňových úspor z odpisů při použití různých typů sazby daně

V následující části budou porovnány celkové daňové úspory z odpisů, které jsou vyčísleny s předpokladem, že v prvním případě bude uplatňována klouzavě progresivní sazba daně a ve druhém případě bude používána lineární sazba daně při výpočtu daňové úspory z odpisů. Výše celkových daňových úspor z odpisů uvedených v tabulce je vypočtena jako suma daňových úspor v jednotlivých letech, které jsou uvedeny v příloze, viz P 6.17 až P 6.22.

Tab. 4.2 zaznamenává celkové výše daňových úspor z odpisů v Kč, přičemž tyto dosahované daňové úspory z odpisů jsou rozříděny jednak podle osoby konkrétního poplatníka, dále pak podle metody výpočtu odpisu a v také podle typu sazby daně, který byl při výpočtu daňové úspory z odpisů používán.

Tab. 4.2 Přehled celkových daňových úspor z odpisů při uplatnění různých typů sazeb daně (v Kč)

	rovnoměrný odpis		zrychlený odpis	
	klouzavě progresivní sazba daně	lineární sazba daně	klouzavě progresivní sazba daně	lineární sazba daně
Poplatník A	178 560	75 000	187 500	75 000
Poplatník B	160 000	75 000	160 000	75 000
Poplatník C	201 500	75 000	210 313	75 000

Jsou-li srovnány výše daňových úspor z rovnoměrných odpisů vyčíslených za pomoci různého typu sazby daně, pak lze dojít k závěru, že výše daňové úspory z odpisů při uplatňování lineární sazby daně je výrazně nižší než u klouzavě progresivní sazby daně. Konkrétně rozdíl mezi těmito dvěma dosahovanými daňovými úsporami z odpisů u poplatníka A činí 103 560 Kč, v případě poplatníka B je rozdíl ve výši 85 000 Kč a nejvyšší rozdíl daňových úspor vykazuje poplatník C, jehož daňové úspora z odpisů by při použití lineární sazby daně klesla o 126 500 Kč.

V případě daňové úspory ze zrychlených odpisů je také znatelný rozdíl mezi daňovou úsporou z odpisů v podmínkách klouzavě progresivní sazby daně a v podmínkách lineární sazby daně. Rozdíly mezi celkovými daňovými úsporami z odpisů vyčíslených pomocí

různých typů sazby daně pak činí pro poplatníka A 112 500 Kč, v případě poplatníka B je výše rozdílu v částce 85 000 Kč a u poplatníka C činí rozdíl 135 313 Kč.

Jsou-li porovnány celkové daňové úspory z odpisů rovnoměrných a zrychlených, je u zrychlených odpisů patrný větší rozdíl mezi celkovou daňovou úsporou z odpisů vyčíslenou za předpokladu uplatňování klouzavě progresivní sazby daně a celkovou daňovou úsporou z odpisů, u jejíhož výpočtu byla použita lineární sazba daně. Tento jev vychází z toho, že celková daňová úspora ze zrychlených odpisů při uplatňování klouzavě progresivní sazby daně je vyšší než celková daňová úspora z rovnoměrných odpisů. Toto je způsobeno tím, že použije-li se při výpočtu daňové úspory z odpisů klouzavě progresivní sazba daně, která je vyšší než srovnávaná lineární sazba daně, pak je i při předpokladu, že se mezní sazba daně bude snižovat, je dosaženo u zrychlených odpisů vyšší daňové úspory z odpisů, protože v letech před předpokládaným poklesem mezní sazby daně je pomocí této sazby daně vyčíslována daňová úspora z odpisů z vyšších hodnot ročního odpisu, než jakého je dosaženo při rovnoměrném odpisování. Při použití lineární sazby daně u výpočtu celkové daňové úspory z odpisů je pak dosaženo totožné výše celkové daňové úspory z odpisů, a to jak té při použití rovnoměrného, tak té při použití zrychleného způsobu odpisování, a to z důvodu, že majetek je v průběhu let odepsán do výše vstupní ceny, která je při použití obou metod odpisování stejná, a jelikož se nemění sazba daně použitá při výpočtu daňové úspory, je v celkovém součtu daňových úspor v jednotlivých letech dosaženo stejné hodnoty celkové daňové úspory z odpisů.

4.3.3 Porovnání celkových daňových úspor z odpisů při změně typu sazby daně v průběhu doby odpisování

Tato část je zaměřena na srovnání celkových výši daňových úspor z odpisů v situaci, kdy se předpokládá změna typu uplatňované sazby daně. Celkové daňové úspory jsou zde vyčísleny jako suma dílčích daňových úspor z odpisů v jednotlivých letech odpisování u konkrétních poplatníků, které jsou uvedeny v příloze viz P 6.23 až P 6.28.

Tab. 4.3 zachycuje dosahované výše celkových daňových úspor z odpisů v Kč pro jednotlivé poplatníky, s přihlédnutím k metodě výpočtu odpisů a rozlišením zda se jedná o situaci, kdy se uplatňovaný typ sazby daně nebude či bude měnit.

Tab. 4.3 Přehled celkových daňových úspor z odpisů při změně typu sazby daně v průběhu doby odpisování (v Kč)

	rovnoměrný odpis		zrychlený odpis	
	klouzavě progresivní sazba daně	kombinace typů sazby daně	klouzavě progresivní sazba daně	kombinace typů sazby daně
Poplatník A	178 560	133 000	187 500	160 938
Poplatník B	160 000	114 440	160 000	133 438
Poplatník C	201 500	139 860	210 313	172 500

V souvislosti se změnou uplatňovaného typu sazby daně pochází u poplatníka A ke snížení dosažené daňové úspory z odpisů o částku 45 560 Kč. Toto snížení celkové daňové úspory zapříčiňuje fakt, že při výpočtu použita lineární sazba daně je nižší než mezní sazba klouzavě progresivní sazby daně použitá při výpočtu. Ke snížení ze stejného důvodu dochází u poplatníka A také v případě, pokud odpisy vypočítává zrychlenou metodou odpisování. Rozdíl mezi hodnotami v tomto případě pak činí 26 563 Kč.

Rozdílná výše dosahovaných daňových úspor z odpisů je z tabulky patrná také v případě poplatníka B a C. Rozdíl u rovnoměrného odpisování ve výši daňových úspor činí u poplatníka B 45 560 Kč, u poplatníka C pak 61 640 Kč. V případě zrychleného odpisování je rozdíl mezi výšemi jednotlivých daňových úspor u poplatníka B v částce 26 563 Kč, u poplatníka C pak 37 813 Kč.

Z porovnání celkových daňových úspor z odpisů vypočtených rovnoměrnou a zrychlenou metodou odpisování je zřejmé, že vyšších daňových úspor z odpisů jednotliví poplatníci dosahují při použití metody zrychleného odpisování, a to jak při uplatňování pouze klouzavě progresivní sazby daně, tak i v případě kombinace klouzavě progresivní a lineární sazby daně v průběhu doby odpisování. Rozdíl mezi celkovou daňovou úsporou z odpisů vyčíslenou pomocí klouzavě progresivní sazby daně a celkovou daňovou úsporou z odpisů při použití obou typů sazby daně v průběhu odpisování majetku je u rovnoměrného způsobu odpisování vyšší řádově o desítky tisíc Kč, tedy v případě rovnoměrného odpisování je dosahováno nižší daňové úspory z odpisů.

Při srovnání výší celkových daňových úspor z odpisů jednotlivých poplatníků lze dojít k závěru, že nejvyšší celkové výše daňové úspory z odpisů dosahuje poplatník s nejvyšším základem daně, tedy poplatník C, z čehož také plyne, že nejnižší daňové úspory z odpisů pak dosahuje poplatník s nejnižším základem daně, tedy poplatník B. Toto platí jak pro celkové daňové úspory z odpisů vyčíslené pouze pomocí klouzavě progresivní sazby daně, tak pro celkové daňové úspory z odpisů, při jejichž výpočtu byly v průběhu doby odpisování

uplatněny oba typy sazby daně. Rozdíl mezi výšemi celkových daňových úspor jednotlivých poplatníků se pak pohybuje v řádu desítek tisíc Kč, což je z patrné z tabulky.

4.3.4 Porovnání celkových skutečných daňových úspor z odpisů při změně doby odpisování

V následujícím srovnání jsou použity sumarizované částky jednotlivých skutečných daňových úspor z odpisů, které jsou uvedeny v příloze, viz P 6.29 až P 6.34. Tab. 4.4 zachycuje celkové skutečné daňové úspory z odpisů v Kč, které jsou rozlišeny podle osoby konkrétního poplatníka s přihlédnutím k rozdílné době odpisování a rozděleny dle použité metody odpisování.

Tab. 4.4 Přehled celkových skutečných daňových úspor z odpisů při změně doby odpisování (v Kč)

	rovnoměrný odpis		zrychlený odpis	
	původní doba odpisování	zkrácená doba odpisování	původní doba odpisování	zkrácená doba odpisování
Poplatník A	178 560	185 360	187 500	193 333
Poplatník B	160 000	160 000	160 000	160 000
Poplatník C	201 500	209 380	210 313	214 722

Při srovnání celkových daňových úspor z odpisů s rozdílnou dobou odpisování je z tabulky patrné, že v případě poplatníků A a C jsou při zkrácení doby odpisování dosahovány vyšší celkové daňové úspory z odpisů, což je způsobeno tím, že díky zkracující se době odpisování dochází k navýšení částek jednotlivých ročních odpisů, přičemž tyto vyšší částky jsou v první polovině doby odpisování, tedy v době než dochází ke změnám v daňovém pásmu, násobeny vyšší mezní sazbou daně. V případě poplatníka B jsou si výše celkových daňových úspor z odpisů rovny, jelikož u tohoto poplatníka nedochází během sledovaných let životnosti majetku ke změnám ani v mezních sazbách daně, ani v příslušnosti k určitému daňovému pásmu. Rozdíl mezi celkovou daňovou úsporou z odpisů při původní delší době odpisování je oproti celkové daňové úspoře z odpisů při zkrácení doby odpisování u poplatníků A a C v řádech tisíců Kč, a to větší rozdíl mezi celkovými dosahovanými daňovými úsporami z odpisů je zaznamenán při použití metody rovnoměrného odpisování.

Při srovnání celkových daňových úspor z odpisů s přihlédnutím k použité metodě odpisování lze konstatovat, že vyšších daňových úspor z odpisů mohou dosahovat poplatníci A a C v případě, že použijí metodou zrychleného odpisování. Rozdíl mezi dosaženými celkovými daňovými úsporami z odpisu s přihlédnutím k různé uplatňované metodě odpisování je zaznamenán v řádech tisíců Kč. V případě poplatníka B, jsou si výše celkových daňových úspor z odpisů s ohledem na různou metodu odpisování rovny, protože u něj nedochází ke změnám v sazbě daně.

4.4 Shrnutí dosažených výsledků

Na základě propočtů, které jsou uvedeny v příloze a popsány v předcházející kapitole, lze dojít k následujícím závěrům.

Pokud poplatník pořizuje majetek, pak v roce pořízení při vyčíslování daňové úspory z odpisů předpokládá, že se parametry, které mohou ovlivnit výši jeho daňové úspory z odpisů, nebudou měnit. Ve skutečnosti však během doby, po kterou je majetek odpisován, ke změnám parametrů nepřímo ovlivňujících jeho dosahovanou daňovou úsporu z odpisů dochází. Parametrem, který nepřímo ovlivňuje výši daňové úspory z odpisů je sazba daně z příjmů fyzických osob.

V české daňové soustavě byl uplatňován v letech 1993 – 2007 klouzavě progresivní typ sazby daně z příjmů fyzických osob. V letech 2008 – 2009 dochází ke změně typu sazby daně a v tomto období je uplatňován lineární typ sazby daně.

V případě, že je uplatňován klouzavě progresivní typ sazby daně, je možné dojít k následujícím závěrům. Při vyčíslování daňové úspory z odpisů je nutné brát v úvahu základ daně poplatníka, protože od jeho výše se pak odvíjí výše daňové úspory z odpisů. Pokud základ daně poplatníka v čase roste a přechází mezi daňovými pásmy, pak je dosahováno vyšší daňové úspory z odpisů. V případě, že základ daně poplatníka má klesající tendenci, pak s přechodem do nižšího daňového pásma souvisí také dosahování nižší daňové úspory z odpisů.

Dalším faktorem, který může zapříčinit přechod základu daně poplatníka do nižšího daňového pásma, je výše odpočtů od základu daně poplatníka, tedy výše nezdaniitelných částí základu daně a výše položek odčitatelných od základu daně. V případě, že výše odpočtů od základu daně roste, pak výše základu daně po uplatnění odpočtů klesá rychleji, což může způsobit přechod do nižšího daňového pásma, se kterým je spojena i nižší daňová úspora z odpisů.

Ve sledovaných letech dochází k postupnému snižování sazby daně fyzických osob, a to jak vlivem snižování mezních sazeb daně v některých daňových pásmech, tak rozšiřováním daňových pásem. Z tohoto vývoje je zřejmé, že pokud dochází ke snižování mezní sazby daně, klesá výše dosahované daňové úspory z odpisů. V případě, že by docházelo k navyšování mezních sazeb daně nebo zužování daňových pásem a vzniku nových vyšších daňových pásem, pak by daňová úspora z odpisů rostla.

Za předpokladu uplatňování klouzavě progresivního typu sazby daně lze konstatovat, že poplatníci dosahující vyšších hodnot základu daně dosahují také vyšší daňové úspory z odpisů než poplatníci s nižším základem daně.

Pokud základ daně nepřechází mezi daňovými pásmy je dosahováno stále stejné daňové úspory z odpisů, tedy daňová úspora z odpisů se vyvíjí stejně jako při uplatňování lineární sazby daně.

V případě, že je uplatňován lineární typ sazby daně po celou dobu odpisování majetku, pak všichni poplatníci dosahují stejné daňové úspory z odpisů, bez ohledu na výši jejich základu daně. Pokud dochází k navýšení lineární sazby daně, pak je s tímto navýšením spojeno také dosahování vyšší daňové úspory z odpisů poplatníka. V případě, kdy je lineární sazba daně v čase snižována, pak klesá dosahovaná výše daňové úspory z odpisů. Tento závěr je platný jak pro fyzické osoby, v případě, že pro zdaňování jejich příjmů je používána lineární sazba daně, ale také pro právnické osoby, které vyčíslují daňovou úsporu z odpisů za pomoci lineární sazby daně.

V případě, že během doby odpisování majetku dojde ke změně v typu uplatňované sazby daně, pak tato změna působí na daňovou úsporu z odpisů. Pokud poplatníci před zavedením lineární sazby daně spadali se svým základem daně do vyššího než prvního daňového pásma, pak zavedením lineární sazby daně dochází u těchto poplatníků k poklesu dosahované daňové úspory z odpisů. U poplatníků se základem daně náležícím do prvního daňového pásma je nutné zohlednit výši zavedené lineární sazby daně. V případě, že mezní sazba daně v prvním daňovém pásmu je nižší než lineární sazba daně, pak u těchto poplatníků dochází zavedením lineární sazby daně ke zvýšení daňové úspory z odpisů. Pokud je mezní sazba daně prvního daňového pásma vyšší než výše zavedené lineární sazby daně, pak zavedení lineární sazby daně má pro poplatníka za následek pokles daňové úspory z odpisů.

Porovnáním celkových výší daňových úspor z odpisů lze dojít následujícím závěrům. V případě uplatňování klouzavě progresivního typu sazby daně a předpokladu postupného poklesu sazby daně z příjmů, který byl v podmínkách České republiky během sledovaných let patrný, pak poplatník využívající metody zrychleného odpisování dosahuje vyšší daňové úspory z odpisů než poplatník, který si zvolil rovnoměrnou metodu odpisování. V případě, že uplatňována lineární sazba daně, pak porovnáním celkových výší je možné dojít ke stejné hodnotě u obou metod odpisování.

Během let 1993 – 2009 dochází ke změnám v době odpisování majetku, přičemž tyto změny také ovlivňují poplatníkem dosahovanou daňovou úsporu z odpisů. Předpokládá-li se zkracování doby odpisování majetku, pak v případě rovnoměrného odpisování dochází k dosahování vyšších daňových úspor z odpisů po celou dobu odpisování majetku. V případě, kdy je odpis vyčíslen metodou zrychleného odpisování, je při zkracující se době odpisování dosahováno vyšší daňové úspory z odpisů v několika prvních letech odpisování. Toto je způsobeno metodikou výpočtu zrychlených odpisů. U zrychlených odpisů dochází v závislosti na zkracující se době odpisování ke zrychlení tempa poklesu výše ročního odpisu od druhého roku odpisování.

V případě prodlužování doby odpisování dochází, u majetku odpisovaného rovnoměrnou metodou odpisování, k poklesu dosahované výše daňové úspory z odpisů. Tento pokles způsobuje, za jinak nezměněných podmínek, nižší hodnota ročního odpisu v jednotlivých letech odpisování. V případě zrychleného odpisování dosahuje při prodloužení doby odpisování daňová úspora z odpisů od druhého roku odpisování nižšího tempa poklesu, tedy klesá pomaleji.

5 Závěr

Cílem této práce je analyzovat vliv vybraných změn v legislativní úpravě daně z příjmů fyzických osob na výši odpisů a výši daňové úspory z odpisů u vybraných poplatníků.

Jednotlivé typy poplatníků, kterými jsou fyzické osoby s příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a s příjmy z pronájmu, se od sebe navzájem liší předmětem činnosti, ze které jim plynou příjmy a také výší uplatňovaných daňově uznatelných výdajů. Pro srovnání jednotlivých vlivů je použit ukazatel daňové úspory z odpisů.

Během sledovaných let dochází u této daňově uznatelné výdajové položky mnoha dílčími úpravami a zpřesněním, ale nedochází k žádné významné reformě.

Odpisy majetku jsou poměrně přízvušnou daňově uznatelnou položkou výdajů. V případě, že by uplatněním odpisů dosáhl poplatník ztráty nebo by se mu základ daně snížil natolik, že by nebylo možné uplatnit položky odpočtů od základu daně, které by měly být uplatňovány prioritně, protože je například již nelze převést do následujících let, dává zákon o daních z příjmů poplatníkovi možnost daňové odpisování přerušit a později, až to bude vhodné, začít znovu odpisovat, jako by přerušeno nebylo. Přerušování je však možné pouze v případě, že poplatník neuplatňuje výdaje procentem z dosažených příjmů.

Jelikož je při odpisování s majetkem pracováno po určitou dobu, je nutné zohlednit také faktor času působící na daňovou úsporu z odpisů. Pokud chce poplatník zjistit reálnou hodnotu daňové úspory z odpisů, musí nominální daňové úspory dosahované v jednotlivých letech diskontovat, přičemž v úvahu musí brát minimálně výši bezrizikové sazby. Z hlediska působení faktoru času je tedy efektivnější dosahování vyšších daňových úspor v prvních letech doby odpisování. Lze tedy konstatovat, že s prodlužující se dobou odpisování klesá reálná výše dosažené daňové úspory z odpisů. Se zkracující se dobou odpisování naopak výše reálně dosažené daňové úspory z odpisů roste. Faktorem působícím na pokles reálné hodnoty daňové úspory z odpisů je výše bezrizikové sazby. V případě, že se výše bezrizikové sazby zvyšuje, dochází ke zrychlování tempa poklesu reálné hodnoty daňové úspory z odpisů oproti nominální. Za podmínky, že výše bezrizikové sazby klesá, pak reálná hodnota daňové úspory z odpisů klesá pomalejším tempem.

Využitelnost závěrů z této práce se netýká pouze závěrů o výši daňové úspory z odpisů pro odpisování majetku, ale tyto závěry je možné využít v dalších oblastech. Jednou z možných oblastí, kde jsou závěry o daňových úsporách z odpisů také využitelné, je oblast

finančního řízení a rozhodování, a to konkrétně například oblast investičního rozhodování. Poplatník zohledňuje odpisy majetku při kapitálovém plánování, konkrétně při sestavování kapitálových rozpočtů na základě propočtů kapitálových výdajů a peněžních příjmů z investic.

Problematika odpisování majetku se projevuje hlavně při analýze zdrojů financování, při které se používá metodika analýzy současné hodnoty výdajů porovnávající celkové výdaje a daňové úspory spojené s jednotlivými formami financování. Při této analýze jsou výše daňových úspor (z odpisů, z úroků z úvěrů) odčítány od výdajů. Takto jsou zjištěny peněžní toky plynoucí z investice, které jsou následně diskontovány. Poplatník pak vybírá z možných investičních projektů ten, který dosahuje nejnižší celkové hodnoty současných peněžních toků. Při této metodě investičního rozhodování znamená dosažení vyšší daňové úspory z odpisů či úroků z úvěrů vyšší efektivnost investice, z čehož plyne, že investice s vyššími daňovými úsporami je pro poplatníka výhodnější.

Závěry, plynoucí z analýz uvedených v praktické části práce, platné pro daňovou úsporu z odpisů jsou využitelné také v případě daňové úspory z úroků z úvěrů, které jsou také daňově znatelnou položkou výdajů, která se projevuje po více let.

Seznam použité literatury

a) Knihy, příspěvky ve sborníku

- [1] BONĚK, V.; BĚHOUNEK, P.; BENDA, V.; HOLMES, A. *Lexikon – daňové pojmy*. 1. vyd. Ostrava; Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-7208-265-5.
- [2] HAKALOVÁ, J.; PŠENKOVÁ, Y. *Daňová evidence*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – TUO, 2008. 104 s. ISBN 978-80-248-1798-9.
- [3] HAMERNÍKOVÁ, B.; MAAYTOVÁ, A. et al. *Veřejné finance*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 340 s. ISBN 978-80-7357-497-0.
- [4] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. 264 s. ISBN 80-86395-84-7.
- [5] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2006. 289 s. ISBN 80-7357-205-2.
- [6] MRKOSOVÁ, J. *Účetnictví 2009*. 1. vyd. Brno: Komputer Press, 2009. 294 s. ISBN 978-80-251-2368-3
- [7] PEKOVÁ, J. *Veřejné finance – úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2001. 456 s. ISBN 80-86395-19-7.
- [8] ŠIROKÝ, J. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [9] VANČUROVÁ, A. a kol. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: VOX, 2008. 319 s. ISBN 978-86324-72-2
- [10] VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*, 8. vyd. Praha: 1. VOX, 2006. 324 s. ISBN 80-86324-60-5.

b) Tištěná periodika

- [11] Zákon č. 586/1993 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam zkratek

Obr. – obrázek

Tab. – tabulka

P – příloha

ZDP – zákon o daních z příjmů

DÚZO – daňová úspora z odpisů

ZD – základ daně

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB – TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB – TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB – TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB – TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB – TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB – TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše)

V Ostravě dne 9. 7. 2010

.....
Veronika Czechová

Seznam příloh

Příloha I. Vstupní předpoklady výpočtů

Příloha II. Porovnání daňových úspor z odpisů při předpokládaném a skutečném vývoji

Příloha III. Porovnání daňových úspor z odpisů při použití různých typů sazeb daně

Příloha IV. Posouzení daňových úspor z odpisů při změně typu sazby daně v průběhu odpisování majetku

Příloha V. Porovnání předpokládaných daňových úspor z odpisů při změně doby odpisování

Příloha VI. Porovnání skutečných daňových úspor z odpisů při změně doby odpisování

Příloha VII. Grafické znázornění výsledků porovnání daňových úspor z odpisů při zkracující se době odpisování

6 Příloha

Příloha I. Vstupní předpoklady výpočtů

P 6.1: Vývoj základu daně poplatníka A v závislosti na výši příjmů

příjem v Kč	výdaje v Kč	Zd v Kč
0	0	0
50 000	25 000	25 000
100 000	50 000	50 000
150 000	75 000	75 000
200 000	10 0000	100 000
250 000	125 000	125 000
300 000	150 000	150 000
350 000	175 000	175 000
400 000	200 000	200 000
450 000	225 000	225 000
500 000	250 000	250 000
550 000	275 000	275 000
600 000	300 000	300 000
650 000	325 000	325 000
700 000	350 000	350 000
750 000	375 000	375 000
800 000	400 000	400 000
850 000	425 000	425 000
900 000	450 000	450 000
950 000	475 000	475 000
1 000 000	500 000	500 000
1 050 000	525 000	525 000
1 100 000	550 000	550 000
1 150 000	575 000	575 000
1 200 000	600 000	600 000
1 250 000	625 000	625 000
1 300 000	650 000	650 000
1 350 000	675 000	675 000
1 400 000	700 000	700 000
1 450 000	725 000	725 000
1 500 000	750 000	750 000

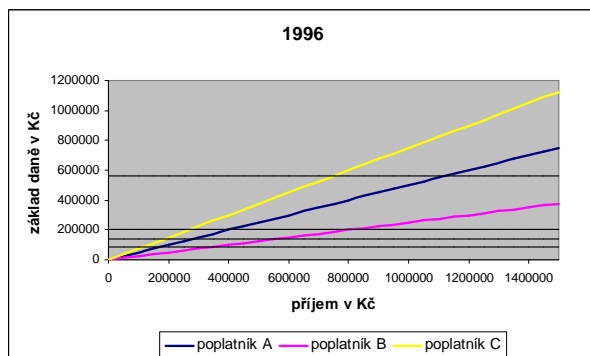
P 6.2: Vývoj základu daně poplatníka B v závislosti na výši příjmů

příjem v Kč	výdaje v Kč	Zd v Kč
0	0	0
50 000	37 500	12 500
100 000	75 000	25 000
150 000	112 500	37 500
200 000	150 000	50 000
250 000	187 500	62 500
300 000	225 000	75 000
350 000	262 500	87 500
400 000	300 000	100 000
450 000	337 500	112 500
500 000	375 000	125 000
550 000	412 500	137 500
600 000	450 000	150 000
650 000	487 500	162 500
700 000	525 000	175 000
750 000	562 500	187 500
800 000	600 000	200 000
850 000	637 500	212 500
900 000	675 000	225 000
950 000	712 500	237 500
1 000 000	750 000	250 000
1 050 000	787 500	262 500
1 100 000	825 000	275 000
1 150 000	862 500	287 500
1 200 000	900 000	300 000
1 250 000	937 500	312 500
1 300 000	975 000	325 000
1 350 000	1 012 500	337 500
1 400 000	1 050 000	350 000
1 450 000	1 087 500	362 500
1 500 000	1 125 000	375 000

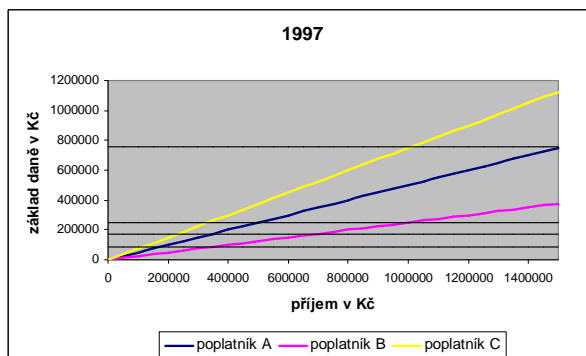
P 6.3: Vývoj základu daně poplatníka C v závislosti na výši příjmů

příjem v Kč	výdaje v Kč	Zd v Kč
0	0	0
50 000	12 500	37 500
100 000	25 000	75 000
150 000	37 500	112 500
200 000	50 000	150 000
250 000	62 500	187 500
300 000	75 000	225 000
350 000	87 500	262 500
400 000	100 000	300 000
450 000	112 500	337 500
500 000	125 000	375 000
550 000	137 500	412 500
600 000	150 000	450 000
650 000	162 500	487 500
700 000	175 000	525 000
750 000	187 500	562 500
800 000	200 000	600 000
850 000	212 500	637 500
900 000	225 000	675 000
950 000	237 500	712 500
1 000 000	250 000	750 000
1 050 000	262 500	787 500
1 100 000	275 000	825 000
1 150 000	287 500	862 500
1 200 000	300 000	900 000
1 250 000	312 500	937 500
1 300 000	325 000	975 000
1 350 000	337 500	1 012 500
1 400 000	350 000	1 050 000
1 450 000	362 500	1 087 500
1 500 000	375 000	1 125 000

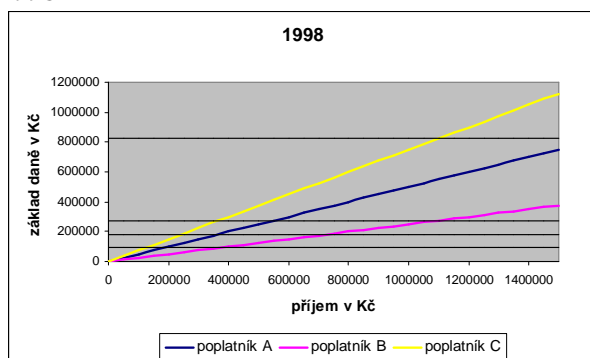
P 6.4: Vývoj příslušnosti základu daně jednotlivých poplatníků do konkrétního daňového pásma v roce 1996



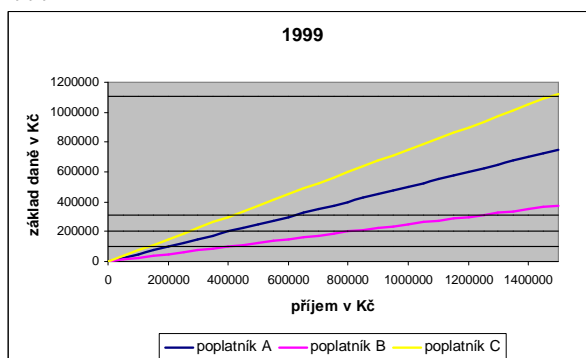
P 6.5: Vývoj příslušnosti základu daně jednotlivých poplatníků do konkrétního daňového pásma v roce 1997



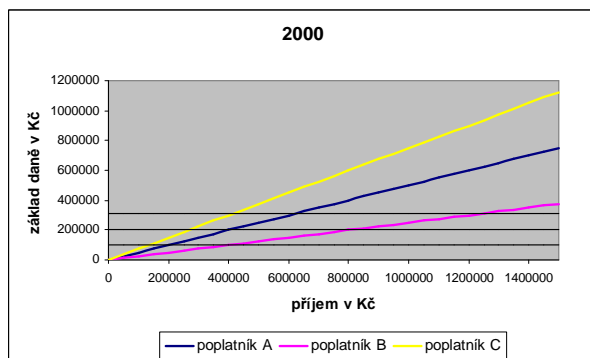
P 6.6: Vývoj příslušnosti základu daně jednotlivých poplatníků do konkrétního daňového pásma v roce 1998



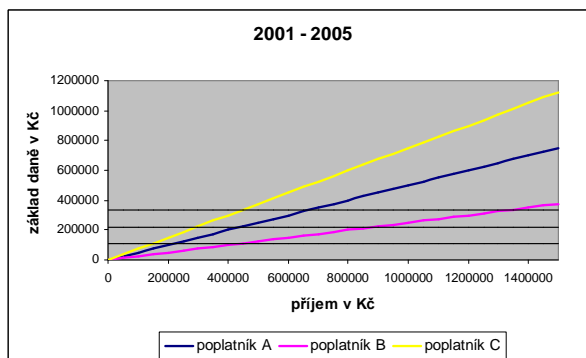
P 6.7: Vývoj příslušnosti základu daně jednotlivých poplatníků do konkrétního daňového pásma v roce 1999



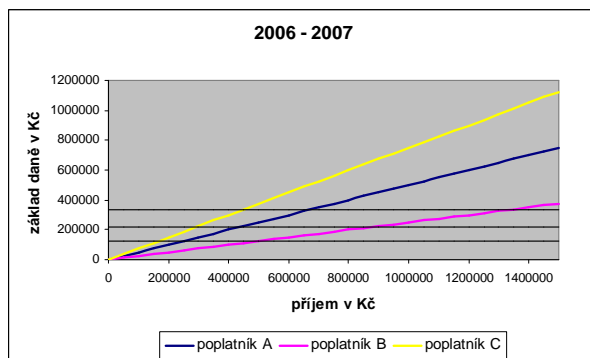
P 6.8: Vývoj příslušnosti základu daně jednotlivých poplatníků do konkrétního daňového pásma v roce 2000



P 6.9: Vývoj příslušnosti základu daně jednotlivých poplatníků do konkrétního daňového pásma v letech 2001 - 2005



P 6.10: Vývoj příslušnosti základu daně jednotlivých poplatníků do konkrétního daňového pásma v letech 2006 - 2007



Příloha II. Porovnání daňových úspor z odpisů při předpokládaném a skutečném vývoji

P 6.11: Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka A při předpokládaném a skutečném vývoji

Rok	předpoklad			skutečnost			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	31 000	0.4	12 400	31 000	0.4	12 400	0
1994	67 000	0.4	26 800	67 000	0.4	26 800	0
1995	67 000	0.4	26 800	67 000	0.4	26 800	0
1996	67 000	0.4	26 800	67 000	0.4	26 800	0
1997	67 000	0.4	26 800	67 000	0.32	21 440	5 360
1998	67 000	0.4	26 800	67 000	0.32	21 440	5 360
1999	67 000	0.4	26 800	67 000	0.32	21 440	5 360
2000	67 000	0.4	26 800	67 000	0.32	21 440	5 360
Celkem	500 000	-	200 000	500 000	-	178 560	21 440

P 6.12: Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka A při předpokládaném a skutečném vývoji

Rok	předpoklad			skutečnost			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	62 500	0.4	25 000	62 500	0.4	25 000	0
1994	109 375	0.4	43 750	109 375	0.4	43 750	0
1995	93 750	0.4	37 500	93 750	0.4	37 500	0
1996	78 125	0.4	31 250	78 125	0.4	31 250	0
1997	62 500	0.4	25 000	62 500	0.32	20 000	5 000
1998	46 875	0.4	18 750	46 875	0.32	15 000	3 750
1999	31 250	0.4	12 500	31 250	0.32	10 000	2 500
2000	15 625	0.4	6 250	15 625	0.32	5 000	1 250
Celkem	500 000	-	200 000	500 000	-	187 500	12 500

P 6.13: Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka B při předpokládaném a skutečném vývoji

Rok	předpoklad			skutečnost			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	31 000	0.32	9 920	31 000	0.32	9 920	0
1994	67 000	0.32	21 440	67 000	0.32	21 440	0
1995	67 000	0.32	21 440	67 000	0.32	21 440	0
1996	67 000	0.32	21 440	67 000	0.32	21 440	0
1997	67 000	0.32	21 440	67 000	0.32	21 440	0
1998	67 000	0.32	21 440	67 000	0.32	21 440	0
1999	67 000	0.32	21 440	67 000	0.32	21 440	0
2000	67 000	0.32	21 440	67 000	0.32	21 440	0
Celkem	500 000	-	160 000	500 000	-	160 000	0

P 6.14: Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka B při předpokládaném a skutečném vývoji

Rok	předpoklad			skutečnost			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	62 500	0.32	20 000	62 500	0.32	20 000	0
1994	109 375	0.32	35 000	109 375	0.32	35 000	0
1995	93 750	0.32	30 000	93 750	0.32	30 000	0
1996	78 125	0.32	25 000	78 125	0.32	25 000	0
1997	62 500	0.32	20 000	62 500	0.32	20 000	0
1998	46 875	0.32	15 000	46 875	0.32	15 000	0
1999	31 250	0.32	10 000	31 250	0.32	10 000	0
2000	15 625	0.32	5 000	15 625	0.32	5 000	0
Celkem	500 000	-	160 000	500 000	-	160 000	0

P 6.15: Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka C při předpokládaném a skutečném vývoji

Rok	předpoklad			skutečnost			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	31 000	0.47	14 570	31 000	0.47	14 570	0
1994	67 000	0.47	31 490	67 000	0.44	29 480	2 010
1995	67 000	0.47	31 490	67 000	0.43	28 810	2 680
1996	67 000	0.47	31 490	67 000	0.4	26 800	4 690
1997	67 000	0.47	31 490	67 000	0.4	26 800	4 690
1998	67 000	0.47	31 490	67 000	0.4	26 800	4 690
1999	67 000	0.47	31 490	67 000	0.4	26 800	4 690
2000	67 000	0.47	31 490	67 000	0.32	21 440	10 050
Celkem	500 000	-	235 000	500 000	-	201 500	33 500

P 6.16: Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka C při předpokládaném a skutečném vývoji

Rok	předpoklad			skutečnost			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	62 500	0.47	29 375	62 500	0.47	29 375	0
1994	109 375	0.47	51 406	109 375	0.44	48 125	3 281
1995	93 750	0.47	44 063	93 750	0.43	40 313	3 750
1996	78 125	0.47	36 719	78 125	0.4	31 250	5 469
1997	62 500	0.47	29 375	62 500	0.4	25 000	4 375
1998	46 875	0.47	22 031	46 875	0.4	18 750	3 281
1999	31 250	0.47	14 688	31 250	0.4	12 500	2 188
2000	15 625	0.47	7 344	15 625	0.32	5 000	2 344
Celkem	500 000	-	235 000	500 000	-	210 313	24 688

Příloha III. Porovnání daňových úspor z odpisů při použití různých typů sazeb daně

P 6.17: Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka A při použití různých typů sazeb daně

Rok	klouzávě progresivní sazba daně			lineární sazba daně			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	31 000	0.4	12 400	310 00	0.15	4 650	7 750
1994	67 000	0.4	26 800	67 000	0.15	10 050	16 750
1995	67 000	0.4	26 800	67 000	0.15	10 050	16 750
1996	67 000	0.4	26 800	67 000	0.15	10 050	16 750
1997	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
1998	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
1999	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
2000	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
Celkem	500 000	-	178 560	500 000	-	75 000	103 560

P 6.18: Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka A při použití různých typů sazeb daně

Rok	klouzávě progresivní sazba daně			lineární sazba daně			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	62 500	0.4	25 000	62 500	0.15	9 375	15 625
1994	109 375	0.4	43 750	109 375	0.15	16 406	27 344
1995	93 750	0.4	37 500	93 750	0.15	14 063	23 438
1996	78 125	0.4	31 250	78 125	0.15	11 719	19 531
1997	62 500	0.32	20 000	62 500	0.15	9 375	10 625
1998	46 875	0.32	15 000	46 875	0.15	7 031	7 969
1999	31 250	0.32	10 000	31 250	0.15	4 688	5 313
2000	15 625	0.32	5 000	15 625	0.15	2 344	2 656
Celkem	500 000	-	187 500	500 000	-	75 000	112 500

P 6.19: Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka B při použití různých typů sazeb daně

Rok	klouzávě progresivní sazba daně			lineární sazba daně			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	31 000	0.32	9 920	31 000	0.15	4 650	5 270
1994	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
1995	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
1996	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
1997	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
1998	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
1999	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
2000	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
Celkem	500 000	-	160 000	500 000	-	75 000	85 000

P 6.20: Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka B při použití různých typů sazeb daně

Rok	klouzávě progresivní sazba daně			lineární sazba daně			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	62 500	0.32	20 000	62 500	0.15	9 375	10 625
1994	109 375	0.32	35 000	109 375	0.15	16 406	18 594
1995	93 750	0.32	30 000	93 750	0.15	14 063	15 938
1996	78 125	0.32	25 000	78 125	0.15	11 719	13 281
1997	62 500	0.32	20 000	62 500	0.15	9 375	10 625
1998	46 875	0.32	15 000	46 875	0.15	7 031	7 969
1999	31 250	0.32	10 000	31 250	0.15	4 688	5 313
2000	15 625	0.32	5 000	15 625	0.15	2 344	2 656
Celkem	500 000	-	160 000	500 000	-	75 000	85 000

P 6.21: Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka C při použití různých typů sazeb daně

Rok	klouzávě progresivní sazba daně			lineární sazba daně			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	31 000	0.47	14 570	31 000	0.15	4 650	9 920
1994	67 000	0.44	29 480	67 000	0.15	10 050	19 430
1995	67 000	0.43	28 810	67 000	0.15	10 050	18 760
1996	67 000	0.4	26 800	67 000	0.15	10 050	16 750
1997	67 000	0.4	26 800	67 000	0.15	10 050	16 750
1998	67 000	0.4	26 800	67 000	0.15	10 050	16 750
1999	67 000	0.4	26 800	67 000	0.15	10 050	16 750
2000	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
Celkem	500 000	-	201 500	500 000	-	75 000	126 500

P 6.22: Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka C při použití různých typů sazeb daně

Rok	klouzávě progresivní sazba daně			lineární sazba daně			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	62 500	0.47	29 375	62 500	0.15	9 375	20 000
1994	109 375	0.44	48 125	109 375	0.15	16 406	31 719
1995	93 750	0.43	40 313	93 750	0.15	14 063	26 250
1996	78 125	0.4	31 250	78 125	0.15	11 719	19 531
1997	62 500	0.4	25 000	62 500	0.15	9 375	15 625
1998	46 875	0.4	18 750	46 875	0.15	7 031	11 719
1999	31 250	0.4	12 500	31 250	0.15	4 688	7 813
2000	15 625	0.32	5 000	15 625	0.15	2 344	2 656
Celkem	500 000	-	210 313	500 000	-	75 000	135 313

Příloha IV. Posouzení daňových úspor z odpisů při změně typu sazby daně v průběhu odpisování majetku

P 6.23: Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka A při změně typu sazby daně v průběhu odpisování majetku

Rok	klouzávě progresivní sazba daně			různé typy sazby daně			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	31 000	0.4	12 400	31 000	0.4	12 400	0
1994	67 000	0.4	26 800	67 000	0.4	26 800	0
1995	67 000	0.4	26 800	67 000	0.4	26 800	0
1996	67 000	0.4	26 800	67 000	0.4	26 800	0
1997	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
1998	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
1999	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
2000	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
Celkem	500 000	-	178 560	500 000	-	133 000	45 560

P 6.24: Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka A při změně typu sazby daně v průběhu odpisování majetku

Rok	klouzávě progresivní sazba daně			různé typy sazby daně			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	62 500	0.4	25 000	62 500	0.4	25 000	0
1994	109 375	0.4	43 750	109 375	0.4	43 750	0
1995	93 750	0.4	37 500	93 750	0.4	37 500	0
1996	78 125	0.4	31 250	78 125	0.4	31 250	0
1997	62 500	0.32	20 000	62 500	0.15	9 375	10 625
1998	46 875	0.32	15 000	46 875	0.15	7 031	7 969
1999	31 250	0.32	10 000	31 250	0.15	4 688	5 313
2000	15 625	0.32	5 000	15 625	0.15	2 344	2 656
Celkem	500 000	-	187 500	500 000	-	160 938	26 563

P 6.25: Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka B při změně typu sazby daně v průběhu odpisování majetku

Rok	klouzávě progresivní sazba daně			různé typy sazby daně			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	31 000	0.32	9 920	31 000	0.32	9 920	0
1994	67 000	0.32	21 440	67 000	0.32	21 440	0
1995	67 000	0.32	21 440	67 000	0.32	21 440	0
1996	67 000	0.32	21 440	67 000	0.32	21 440	0
1997	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
1998	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
1999	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
2000	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
Celkem	500 000	-	160 000	500 000	-	114 440	45 560

P 6.26: Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka B při změně typu sazby daně v průběhu odpisování majetku

Rok	klouzávě progresivní sazba daně			různé typy sazby daně			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	62 500	0.32	20 000	62 500	0.32	20 000	0
1994	109 375	0.32	35 000	109 375	0.32	35 000	0
1995	93 750	0.32	30 000	93 750	0.32	30 000	0
1996	78 125	0.32	25 000	78 125	0.32	25 000	0
1997	62 500	0.32	20 000	62 500	0.15	9 375	10 625
1998	46 875	0.32	15 000	46 875	0.15	7 031	7 969
1999	31 250	0.32	10 000	31 250	0.15	4 688	5 313
2000	15 625	0.32	5 000	15 625	0.15	2 344	2 656
Celkem	500 000	-	160 000	500 000	-	133 438	26 563

P 6.27: Vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka C při změně typu sazby daně v průběhu odpisování majetku

Rok	klouzávě progresivní sazba daně			různé typy sazby daně			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	31 000	0.47	14 570	31 000	0.47	14 570	0
1994	67 000	0.44	29 480	67 000	0.44	29 480	0
1995	67 000	0.43	28 810	67 000	0.43	28 810	0
1996	67 000	0.4	26 800	67 000	0.4	26 800	0
1997	67 000	0.4	26 800	67 000	0.15	10 050	16 750
1998	67 000	0.4	26 800	67 000	0.15	10 050	16 750
1999	67 000	0.4	26 800	67 000	0.15	10 050	16 750
2000	67 000	0.32	21 440	67 000	0.15	10 050	11 390
Celkem	500 000	-	201 500	500 000	-	139 860	61 640

P 6.28: Vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka C při změně typu sazby daně v průběhu odpisování majetku

Rok	klouzávě progresivní sazba daně			různé typy sazby daně			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	62 500	0.47	29 375	62 500	0.47	29 375	0
1994	109 375	0.44	48 125	109 375	0.44	48 125	0
1995	93 750	0.43	40 313	93 750	0.43	40 313	0
1996	78 125	0.4	31 250	78 125	0.40	31 250	0
1997	62 500	0.4	25 000	62 500	0.15	9 375	15 625
1998	46 875	0.4	18 750	46 875	0.15	7 031	11 719
1999	31 250	0.4	12 500	31 250	0.15	4 688	7 813
2000	15 625	0.32	5 000	15 625	0.15	2 344	2 656
Celkem	500 000	-	210 313	500 000	-	172 500	37 813

Příloha V. Porovnání skutečných daňových úspor z odpisů při změně doby odpisování

P 6.29: Skutečný vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka A při změně doby odpisování

Rok	původní doba odpisování			zkrácená doba odpisování			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	31 000	0,4	12 400	42 500	0,4	17 000	- 4 600
1994	67 000	0,4	26 800	91 500	0,4	36 600	- 9 800
1995	67 000	0,4	26 800	91 500	0,4	36 600	- 9 800
1996	67 000	0,4	26 800	91 500	0,4	36 600	- 9 800
1997	67 000	0,32	21 440	91 500	0,32	29 280	- 7 840
1998	67 000	0,32	21 440	91 500	0,32	29 280	- 7 840
1999	67 000	0,32	21 440	-	-	-	-
2000	67 000	0,32	21 440	-	-	-	-
Celkem	500 000	-	178 560	500 000	-	185 360	-

P 6.30: Skutečný vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka A při změně doby odpisování

Rok	původní doba odpisování			zkrácená doba odpisování			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	62 500	0,4	25 000	83 334	0,4	33 334	- 8 334
1994	109 375	0,4	43 750	138 889	0,4	55 556	- 11 806
1995	93 750	0,4	37 500	111 111	0,4	44 444	- 6 944
1996	78 125	0,4	31 250	83 333	0,4	33 333	- 2 083
1997	62 500	0,32	20 000	55 556	0,32	17 778	2 222
1998	46 875	0,32	15 000	27 777	0,32	8 889	6 111
1999	31 250	0,32	10 000	-	-	-	-
2000	15 625	0,32	5 000	-	-	-	-
Celkem	500 000	-	187 500	500 000	-	193 333	

P 6.31: Skutečný vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka B při změně doby odpisování

Rok	původní doba odpisování			zkrácená doba odpisování			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	31 000	0,32	9 920	42 500	0,32	13 600	- 3 680
1994	67 000	0,32	21 440	91 500	0,32	29 280	- 7 840
1995	67 000	0,32	21 440	91 500	0,32	29 280	- 7 840
1996	67 000	0,32	21 440	91 500	0,32	29 280	- 7 840
1997	67 000	0,32	21 440	91 500	0,32	29 280	- 7 840
1998	67 000	0,32	21 440	91 500	0,32	29 280	- 7 840
1999	67 000	0,32	21 440	-	-	-	-
2000	67 000	0,32	21 440	-	-	-	-
Celkem	500 000	-	160 000	500 000	-	160 000	-

P 6.32: Skutečný vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka B při změně doby odpisování

Rok	původní doba odpisování			zkrácená doba odpisování			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	62 500	0,32	20 000	83 334	0,32	26 667	- 6 667
1994	109 375	0,32	35 000	138 889	0,32	44 444	- 9 444
1995	93 750	0,32	30 000	111 111	0,32	35 556	- 5 556
1996	78 125	0,32	25 000	83 333	0,32	26 667	- 1 667
1997	62 500	0,32	20 000	55 556	0,32	17 778	2 222
1998	46 875	0,32	15 000	27 777	0,32	8 889	6 111
1999	31 250	0,32	10 000	-	-	-	-
2000	15 625	0,32	5 000	-	-	-	-
Celkem	500 000	-	160 000	500 000	-	160 000	-

P 6.33: Skutečný vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka C při změně doby odpisování

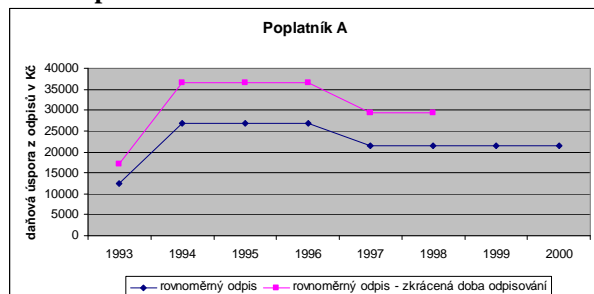
Rok	původní doba odpisování			zkrácená doba odpisování			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	31 000	0,47	14 570	42 500	0,47	19 975	- 5 405
1994	67 000	0,44	29 480	91 500	0,44	40 260	- 10 780
1995	67 000	0,43	28 810	91 500	0,43	39 345	- 10 535
1996	67 000	0,4	26 800	91 500	0,4	36 600	- 9 800
1997	67 000	0,4	26 800	91 500	0,4	36 600	- 9 800
1998	67 000	0,4	26 800	91 500	0,4	36 600	- 9 800
1999	67 000	0,4	26 800	-	-	-	-
2000	67 000	0,32	21 440	-	-	-	-
Celkem	500 000	-	201 500	500 000	-	209 380	-

P 6.34: Skutečný vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka C při změně doby odpisování

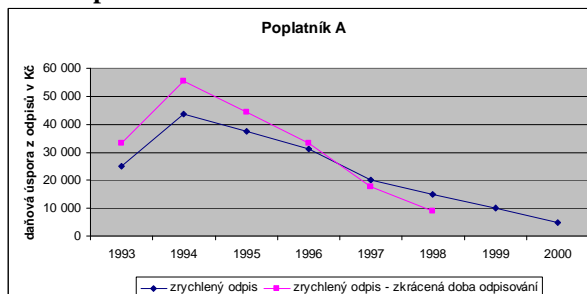
Rok	původní doba odpisování			zkrácená doba odpisování			Rozdíl mezi DÚZO v Kč
	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	roční odpis v Kč	mezní sazba daně / 100	DÚZO v Kč	
1993	62 500	0,47	29 375	83 334	0,47	39 167	- 9 792
1994	109 375	0,44	48 125	138 889	0,44	61 111	- 12 986
1995	93 750	0,43	40 313	111 111	0,43	47 778	- 7 465
1996	78 125	0,4	31 250	83 333	0,4	33 333	- 2 083
1997	62 500	0,4	25 000	55 556	0,4	22 222	2 778
1998	46 875	0,4	18 750	27 777	0,4	11 111	7 639
1999	31 250	0,4	12 500	-	-	-	-
2000	15 625	0,32	5 000	-	-	-	-
Celkem	500 000	-	210 313	500 000	-	214 722	-

Příloha VI. Grafické znázornění výsledků porovnání daňových úspor z odpisů při zkracující se době odpisování

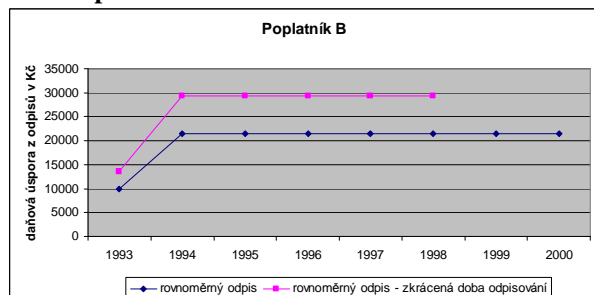
P 6.35: Skutečný vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka A při zkracující se době odpisování



P 6.36: Skutečný vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka A při zkracující se době odpisování



P 6.37: Skutečný vývoj daňové úspory z rovnoměrných odpisů poplatníka B při zkracující se době odpisování



P 6.38: Skutečný vývoj daňové úspory ze zrychlených odpisů poplatníka B při zkracující se době odpisování

